



وزارة البحث العلمي والتعليم العالي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة العلوم المالية والمحاسبية

التخصص محاسبة وتدقيق

دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة

الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية

- دراسة ميدانية -

إشراف الأستاذ

أ. إبراهيم غدير وصيف إبراهيم

إعداد الطالبات

أسماء دجال

حوى غنبازي

مسعودة جويده مبروك

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر "أ" جامعة الوادي

د/ ربيع بوصبيح العايش

مشرفا

أستاذ محاضر "ب" جامعة الوادي

د/ إبراهيم غدير وصيف إبراهيم

مناقشة

أستاذ مساعد "أ" جامعة الوادي

د/ آسيا بعضي

السنة الجامعية 2018/2019م



وزارة البحث العلمي والتعليم العالي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة العلوم المالية والمحاسبية

التخصص محاسبة وتدقيق

دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة

الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية

- دراسة ميدانية -

إشراف الأستاذ

أ. إبراهيم غدير وصيف إبراهيم

إعداد الطالبات

أسماء دجال

حوى غنبازي

مسعودة جويده مبروك

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر "أ" جامعة الوادي

د/ ربيع بوصبيح العايش

مشرفا

أستاذ محاضر "ب" جامعة الوادي

د/ إبراهيم غدير وصيف إبراهيم

مناقشة

أستاذ مساعد "أ" جامعة الوادي

د/ آسيا بعضي

السنة الجامعية 2018/2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السلامة

إلى من علمني حرفاً في هذه الدنيا الفانية .

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب .

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم أبي وأمي أطال الله في عمرهما .

إلى نروحي الغالي رفيق الدرب والحياة .

إلى إخواني وأخواتي "عبد النور، حفصية، عادل، علي، خديجة، مروة، محمد" .

إلى صديقاتي وشريكاتي في هذا العمل "حوى غنابري، مسعودة جويده مبروك" .

إلى كل من يفكر ويصل للارتقاء بالعمل إلى كل مكان أهدي هذا العمل المتواضع .

أسماء



السلامة

إلى من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي إلى الذي سألته فأجاب دعائي . إليك يا الله كل الشكر والامتنان .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها والتي غمرتني بعطفها وحنانها وأنامرت درب حياتي بحبها .

إلى التي هي أحق الناس بصحبي "أمي الغالية" حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى مثلي الأعلى، والذي لم يخل علي بشيء، ويرتعش قلبي لذكرك إلى "مروحي أبي رحمة الله عليه" .

إلى من هم سندي في هذه الحياة إخوتي "نوح، محمد الصغير، العيد، يونس، نركباء" .

إلى من يؤنسني في الحياة أخواتي "فضلية، غزالة، خولة، آمنة، عربية" .

إلى من جمعني بهم هذا العمل "مسعودة جريدة مبروك، أسماء دجال" .

إلى قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى الذين أحببتهم وأحبوني (أصدقائي) .

إلى من

إلهي لا يطيب الشكر إلا بشكرك ولا يطيب التهام إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بشكرك ولا تطيب الآخر إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلالك .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل اقتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمار قد حان قطفها بعد طول انتظار أبي العزير .

إلى من أعطتنا من دمها ومروحها وعمرها دفاعاً لغد أجمل إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينها أمي الحبيبة .

إلى سندي وقوتي إخوتي "عطية، عبد الكريم، عبد الرزاق، عبد الوهاب، موسى" .

إلى من يؤنسني في الحياة أخواتي "هنية، إيمان، مروة" .

إلى من قاسمني وشاركني في محنة هذا البحث صديقاتي "حوى غبناري، أسماء دجال" . وإلى صديقاتي

"مسعودة مدخل، ومسعودة دوش" وإلى قسم ثانية ماستر محاسبة وتدقيق الفوج 01

إلى كل من يعرفني من قريب ومن بعيد .

مسعودة



الشكر والعرفان

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه ولك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك الكريم وسلطانك العظيم، لك الشكر يا رب أولا وأخيرا على ما أنعمته علينا من قوة وعزيمة لإنجاز هذا البحث، وصلى اللهم وسلم على نبينا وحبينا محمد صلى الله عليه وسلم أما بعد:

تقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى أستاذنا المشرف "ابراهيم وصيف غدير ابراهيم" على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته وحرصه المستمر.

كل أعضاء اللجنة المناقشة، الذين سننال شرف مناقشتهم لبحثنا هذا فلهم منا كل الشكر والتقدير على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة الجامعة على مساعدتهم لنا وللطلبة

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى جميع من ساعدنا في من مدراء ومساعدتي مدراء وكذا رؤساء الأقسام على قبولهم لملء استمارات الاستبيان وكلهم مرحابة صدر واسعة.

كما نشكر كل من الزملاء بشيرة مزورني وبشير مقرحي على تعاونهم معنا.

وتتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد.

وإلى كل من لم تسعفنا الذاكرة لذكرهم.....

الملخص:

اعتمدت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى الإطار العام للتدقيق ونظام الرقابة وأشارنا أيضا إلى تقارير التدقيق، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الذي هو في الحقيقة انعكاس للجانب النظري.

قمنا بتحليل نتائج الاستبيان الذي وجه إلى عينة من الإطارات في المؤسسات الاقتصادية، حيث استخدمنا الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة، وانطلاقا مما سبق تم التوصل إلى إثبات صحة الفرضيات المطروحة من طرف الباحث، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن التدقيق يعمل على زيادة كفاءة وفعالية أداء نظام الرقابة بالمؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق - تقارير التدقيق - نظام الرقابة - تقييم نظام الرقابة.

Abstract:

This study aims at showing the role of the auditing in improving the performance of the internal controlling system of economical corporation in the theoretical part of the study, we dealt with the general frame work of auditing, and controlling system; as well as auditor reports. In the practical part; which is given and oriented to sample from the economical corporation, we used the appropriate statistical tests and treatments to get valuable (reliable) results that support the core of our study. The data shows that the given theories are true, and the most important got results that the auditing work s on increasing the efficiency and competency of controlling system performance in economical corporation.

Key words: Auditing; Auditing Reports; Internal controlling; evaluate Internal controlling system

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر والعرفان	
الملخص	
I فهرس المحتويات	
II قائمة الجداول	
III قائمة الأشكال	
IV قائمة الملاحق	
أ مقدمة	
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة	
تمهيد	07
المبحث الأول: التدقيق ونظام الرقابة الداخلية	08
المطلب الأول: ماهية التدقيق ونظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة	08
الفرع الأول: ماهية التدقيق	08
الفرع الثاني: أنواع التدقيق	11
الفرع الثالث: اعداد تقارير التدقيق	14
المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية	15
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	15
الفرع الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية	18
الفرع الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	20
المبحث الثاني: الأبحاث والدراسات السابقة	21
المطلب الأول: الدراسات السابقة	21
المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة	27
المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة	28
خلاصة الفصل	29

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

31	تمهيد
32	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة وتحليل معطيات الاستبيان
32	المطلب الأول: الاطار المنهجي للدراسة
34	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان
36	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة المدروسة وحدوده
37	المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض تحليل نتائج الاستبيان
37	المطلب الأول: اجراء اختبارات ألفا كرونباخ ومعامل بيرسون لمدى ثبات واتساق الاستبيان
39	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
39	الفرع الأول: عرض عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية
46	الفرع الثاني: قياس اتجاهات مفردات العينة المدروسة نحو دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية
58	المطلب الثالث: علاقة مجالات تأثير دور التدقيق فيتحسين نظام الرقابة الداخلية بالبيانات الشخصية
58	الفرع الأول: تحليل تباين الفروقات حسب بيانات المؤسسة المستجوبة
61	الفرع الثاني: تحليل تباين الفروقات حسب البيانات الشخصية المستجوبة
65	المطلب الرابع: تحليل أهم الصعوبات المؤثرة على دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية
65	الفرع الأول: قياس اتجاهات عينة الدراسة نحو تقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق
68	الفرع الثاني: تحليل الفروقات في إدراك أهمية الصعوبات وفق البيانات الشخصية
72	خلاصة الفصل
74	خاتمة
77	قائمة المصادر والمراجع
82	الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	الاستمارات الموزعة على أفراد العينة	33
(2-2)	مقياس ليكارت الثلاثي	34
(3-2)	حساب ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	38
(4-2)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ ومعامل بيرسون لمدى ثبات واتساق الاستبيان	38
(5-2)	توزيع العينة حسب طبيعة النشاط	39
(6-2)	توزيع العينة حسب الأقدمية في النشاط	41
(7-2)	توزيع العينة حسب الحجم	42
(8-2)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	43
(9-2)	توزيع العينة حسب المستوى الإداري	44
(10-2)	توزيع العينة حسب الأقدمية للموظف	45
(11-2)	نتائج تحليل اجابات أفراد العينة المدروسة نحو إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	47
(12-2)	نتائج تحليل اجابات أفراد العينة المدروسة نحو خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	51
(13-2)	نتائج تحليل اجابات أفراد العينة المدروسة نحو التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	53
(14-2)	نتائج تحليل اجابات أفراد العينة المدروسة نحو استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	55
(15-2)	تحليل تباين محاور مجالات دور المدقق الموافقة لتغير مجالات النشاط للمؤسسات	59
(16-2)	تحليل تباين محاور مجالات دور المدقق الموافقة لتغير مجالات حجم للمؤسسات	60
(17-2)	تحليل تباين محاور مجالات دور المدقق الموافقة لتغير مجالات المستويات الإدارية	62
(18-2)	تحليل تباين محاور مجالات دور المدقق الموافقة لتغير مجالات الأقدمية للموظف	64
(19-2)	تحليل اجابات أفراد العينة المدروسة نحو الصعوبات التي تواجه المدقق	66
(20-2)	تحليل الصعوبات التي تأثر على دور المدقق لتغير مجالات النشاط للمؤسسات	69
(21-2)	تحليل الصعوبات التي تأثر على دور المدقق لتغير مجالات حجم المؤسسات	69
(22-2)	تحليل الصعوبات التي تأثر على دور المدقق لتغير مجالات المستوى الإداري	70
(23-2)	تحليل الصعوبات التي تأثر على دور المدقق لتغير مجالات الأقدمية للموظف	71

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
40	طبيعة النشاط	(1-2)
41	الأقدمية في النشاط	(2-2)
42	الحجم	(3-2)
44	المؤهل العلمي	(4-2)
45	المستوى الإداري	(6-2)
46	أقدمية الموظف	(7-2)

قائمة الملاحق:

الرقم	الملحق	الصفحة
الملحق 01	نموذج استمارة استبيان	82
الملحق 02	مخرجات برنامج spss المتعلقة بخصائص عينة الدراسة	88

مقدمة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الوحدة الأكثر أهمية في النسيج الاقتصادي لما تقدمه من فعاليات في خلق القيمة المضافة، والتدفقات النقدية والحقيقية لصالح باقي الأعوان الاقتصاديون، هذه الأهمية تترجم إلى الاهتمام بمختلف الوظائف التي تقوم بها في إطار تأدية المهام المنوطة بها وإدارتها بشكل يساهم في تحقيق الأمثلية في استغلال الموارد المتاحة.

ولعل المورد المالي أكثرها أهمية بما أنه يتدخل بشكل أو بآخر في تفعيل وتحريك باقي الموارد لتحقيق الأهداف المنشودة، فعن طريقه تعتمد إدارة المؤسسة على الأموال في تلبية مختلف الاحتياجات التمويلية سواء كانت تشغيلية منها أو الاستثمارية في إطار ما يسمى بالسياسة التمويلية التي تعكس في شكل خطط للتمويل.

ولما كان للوظيفة المالية الأهمية المشار إليها أعلاه أصبح لازما على إدارة المؤسسات الاقتصادية إبراز هذه الأهمية من خلال بسط جوانب التركيز الإداري عليها، ويظهر ذلك من خلال الاهتمام بالوظائف الإدارية المندمجة في إطار الإدارة المالية للمؤسسة، التي من ضمنها وظيفة الرقابة الداخلية التي تعبر عن الجهود المبذولة من طرف الإدارة الرامية للوقوف عند نقاط القوة والضعف المرتبطة بالأداء، وهذا بغية الاستغلال الأمثل للأولى، وتفادي المخالفات السلبية التي قد تنجم عن الثانية.

وفي هذا الإطار، تأتي وظيفة التدقيق التي تتنامى الحاجة إليها، بما أنها تمثل عين النافذة الإيجابية التي تساهم في لفت النظر إلى جوانب القصور في الأداء من خلال ملاحظات التقارير النهائية لها. وعلى هذا الأساس يتأتى التساؤل الجوهرى للدراسة كما يلي:

ما هو دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟.

وقصد تسهيل المعالجة الموضوعية للإشكالية قمنا بصياغة الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما مدى إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟.

- ما مدى أهمية خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟.

- ما مدى أهمية التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟.

- ما أهمية استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟.

- ما هي أهم الصعوبات التي تحول دون تأثير دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟

الفرضيات:

وكإجابة ميدانية تجسد رأي الباحثين حول الإشكالية المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات البحثية التالية:

- يدرك المدقق بشكل كبير أهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.
- الخبرة وكفاءة المدقق أهمية كبيرة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.
- لالتزام المدقق برفع التقارير أهمية كبيرة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.
- تعتبر استقلالية المدقق مهمة جدا في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.
- ترتبط الصعوبات التي تحول دون تحقيق دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالبيئة الداخلية للمؤسسة خاصة عند مستوى الإدارة العليا.

مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام بالموضوع وهذا نظرا لارتباطه بمجال التخصص.
- توفر المراجع والمعلومات الخاصة بالموضوع.
- أهمية الموضوع كون التدقيق من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات.
- محاولة الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة.
- التدقيق في الجوانب النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع.

أهداف الدراسة:

- التركيز على دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.
- إبراز أثر وظيفة التدقيق على نشاط المؤسسات الاقتصادية.
- إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية باعتبارها العمود الفقري للمؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

- كون التدقيق من بين أهم الوظائف في المؤسسات الاقتصادية.
- تتبع هذه الدراسة من حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق المشروع الفعال لوظيفة التدقيق لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة.
- ترجع أهمية الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسات إلى محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والحفاظة على كيان المؤسسات.

الإطار الزمني والمكاني:

- الإطار الزمني: تمت هذه الدراسة في السداسي الثاني للموسم الجامعي 2019.
- الإطار المكاني: تلقي هذه الدراسة الضوء على دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث اشتملت الدراسة على مؤسسات من داخل الولاية.

المنهج المتبع:

- لتحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات وإثباتها أو نفيها في الفرضيات السابقة قمنا:
- تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في القسم الأول الذي تناول الجانب النظري والذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات الذي يتمثل في الكتب والمراجع وكذا مجموعة من رسائل الماجستير.
- أما في القسم الثاني أي دراسة الجانب التطبيقي فقد اعتمدت على المعاينة الاستيعابية للدراسة ومقابلة بعض الموظفين من أجل المعلومات اللازمة للدراسة للخروج بنتائج حاسمة مكتملة للاستبيان.

صعوبات البحث:

- من أهم الصعوبات التي وجهناها في إتمام هذا البحث:
- صعوبة بناء أسئلة الاستبيان.
- صعوبة التنقل بين المؤسسات وذلك لتباعد المسافة بينهم.

-صعوبة التعامل مع برنامج spss ومحاولة التحصل على النتائج وذلك لعدم درايتنا القبلية بالبرنامج.

محتوى البحث:

سيكون عمل هذه الدراسة مقسم إلى فصلين كما يلي:

الفصل الأول: الذي يحتوي على الجانب النظري للدراسة وقد قسم إلى مبحثين:

احتوى المبحث الأول على مفاهيم حول التدقيق واشتملت على (أهمية، أهداف، أنواع، وكذا إعداد التقارير) وهذا بالنسبة للمطلب الأول، أما الثاني كان بعنوان ماهية نظام الرقابة الداخلية وقد تضمن ماييلي (مفهوم، أهداف، أهمية، أقسام، مكونات ومقومات، بالإضافة إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية).

أما المبحث الثاني فقد احتوى على الدراسات السابقة في المطلب الأول، أما الثاني فكان بعنوان تقييم الدراسات السابقة، بالإضافة إلى المطلب الثالث موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الذي يحتوي على الجانب التطبيقي للدراسة وقد قسم إلى مبحثين:

المبحث الأول بعنوان الإطار المنهجي للدراسة وتحليل معطيات الاستبيان، وتضمن ثلاثة مطالب:

المطلب الأول تحت عنوان الإطار المنهجي للدراسة واشتمل على (بيان الدراسة، مجتمع الدراسة، وتوزيع الاستبيان)، أما المطلب الثاني بعنوان الأدوات المستعملة في تحليل الاستبيان، وتضمن على (إعداد قائمة الاستبيان، هيكل الاستبيان، معالجة الاستبيان)، بالنسبة لمجتمع الدراسة المدروسة فدرسه المطلب الثالث.

أما المبحث الثاني بعنوان المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان، وتضمن أربعة مطالب:

المطلب الأول بعنوان إجراء اختبارات ألفا كرونباخ ومعامل بيرسون لمدى ثبات واتساق الاستبيان، أما المطلب الثاني بعنوان عرض وتحليل نتائج الاستبيان، أما المطلب الثالث تضمن علاقة مجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالبيانات الشخصية، أما بالنسبة للمطلب الرابع تحليل أهم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة
الداخلية

المبحث الأول: التدقيق ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد

لقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، فعمل المدقق يبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناجية عن نشاط المؤسسة، يأتي دور التدقيق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات ثم تقديم الحلول اللازمة للإدارة العليا التي تعمل على تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية ومنه تحسين أداء المؤسسة.

فتعتبر الرقابة الداخلية أهم اهتمامات المؤسسات الحالية نظرا لاهتماماتها البالغة وتأثيرها الإيجابي على الأداء، فالرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة، حيث يعتمد عليها المدقق لإنجاز عمله، حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة، وكذا بيان انحراف في الخطة الموضوعة مسبقا.

ومن خلال ذلك سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

✓ المبحث الأول: التدقيق ونظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

✓ المبحث الثاني: الأبحاث الدراسات السابقة

يعتبر التدقيق ميدان واسع حيث عرف تطورات كبيرة متواصلة، أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة لدى المؤسسات والأطراف المعنية، من أجل المساهمة والفحص والتفصيل في أنظمة الرقابة الداخلية، ونظرا لحاجة الإدارة للمعلومات الملائمة والموثوقة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فقد زاد الاهتمام بتصميم أنظمة رقابية سليمة ومتمينة، كما أن المؤسسة تحتاج إلى أداء أمثل لعمالها لكي تحقق أهدافها وتنجز أنشطتها بصفة جيدة، فالأداء مطلب أساسي لتطوير المهن وتحقيق الأهداف.

المطلب الأول: ماهية التدقيق ونظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

الفرع الأول: ماهية التدقيق

1- مفهوم التدقيق: لقد تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة: "أن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة.

أما تعريف خالد أمين عبد الله: "هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق¹.

غير أن للتدقيق مفهوما مهنيا يقصد به الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها الوحدة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية الفحص والتدقيق².

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص ص 09-10.

² - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، سيداء، بيروت، 2011، ص ص 11-12.

2- أهمية التدقيق:

تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية باتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد¹:

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما تعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2- الملاك والمساهمون: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرق يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات ساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنون والموردون: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- البنوك ومؤسسات الاقتراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذا الأخير عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات للسداد مستقبلا وتعود في ذلك إلى تقارير مدقق الحسابات الذي يؤكد القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

5- الهيآت الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق تتمثل في:

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

1- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، سنة 2010-2011، ص ص 10-11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

-يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل لنظام الضريبة.

-استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

3- أهداف التدقيق:

تتعدد أهداف التدقيق وتتفرع حسب وجهات النظر وزواياه ولعل أبرز هذه الأهداف نجد¹:

1-مساعدة جميع المستويات الإدارية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيدا عن التحيز وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة ففي العادة يقدم توصيات المعالجة وتصحيح هذه الأوضاع.

2-إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتهم ومساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه، وبناء عليه يشمل نطاق آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة، وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات.

3-التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختيار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات.

4-التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بقة ووفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.

5-تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الصادرة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع.

6-تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية.

7- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع التي يعمل في المشروع².

الفرع الثاني: أنواع التدقيق

تتعدد معايير تصنيف أنواع التدقيق، من أهمها نذكر:

1-أنواعالتدقيق حسب معيار الحدود: حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى:

¹ - فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، مقدمة هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012-2013، ص ص 15-16.

¹ - توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، اردن، الأردن، 2014، ص 15 .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

أ- **التدقيق الكامل:** لا يقصد بالتدقيق الكامل فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى تدقيق جميع القيود والعمليات في دفاتر المؤسسة، لأن ذلك قد لا يكون ممكناً من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير كما أن ذلك لا يحدث عملاً في معظم الحالات. إن المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل في ما يقوم به من عمل ويعتبر المدقق مسؤولاً عن أي أضرار ينشأ عن تجاهله من أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله¹.

ب- **التدقيق الجزئي:** هي التي يقتصر فيها عمل المدقق على بعض العمليات، أو هي بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق، بأي صورة من الصور ولا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق - عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع أو دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منحت من فحصها. ومن المستحسن أن يبرز المراجع في حالات التدقيق الجزئي، اتفاق كتابي يحدد منه القيام به، كما ينبغي عليه أن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.

2-أنواع التدقيق حسب معيار مدى الفحص: حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى:

أ- **تدقيق تفصيلي:** وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

ب- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد أسلوبين هما: التقدير الشخصي - العينات الإحصائية. ولعل إتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: المجتمع - والعينة - الوسط الحسابي - التشتت ... وغير ذلك².

¹ - فاتح غلاب، تطور دورة وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، - دراسة لبعض المؤسسات الصناعية - مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 57.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 42-43.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

لذلك يعتبر التدقيق الاختياري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس.

3- أنواع التدقيق حسب معيار الإلزام: حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى:

أ- **التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أن التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقاً للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، الاستثمار) ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب- **التدقيق الاختياري (غير إلزامي):** وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني، بل يتطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركات لاسيما في انفصال أو انضمام شريك جديد¹.

4- أنواع التدقيق حسب معيار طبيعة الأشخاص القائمين بالتدقيق: حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى:

أ- **التدقيق الداخلي:** يقوم به أشخاص أو هيئة أو مدققين تابعون للمنشأة وذلك لأجل الاطمئنان من قبل إدارة المنشأة أولاً بأول على حسن سير العمل وحماية أموال المنشأة لتحقيق أهداف الإدارة في أكبر كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وتشجيع الالتزام بالسياسة الإدارية.

ب- **التدقيق الخارجي:** يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليس لهم أي علاقة بوظيفة أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل².

5- أنواع التدقيق حسب معيار التوقيت: حسب هذا المعيار يصنف التدقيق إلى:

أ- **التدقيق المستمر:** في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية أو غير دورية، حيث يتم فحص أولاً بأول خلال الفترة المحاسبية، وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، ويمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق مما يساعده على التوسيع في عملة التدقيق، فيقضي ذلك إلى تقليل فرص ارتكاب الغش والتزوير مع سرعة اكتشاف الأخطاء، ومن عيوب هذا النوع:

¹ - بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية - المركب الصناعي التجاري الحصنة -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص 5.

² - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص 18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

-إرباك العمل في المؤسسة محل التدقيق يطلب الدفاتر خلال أداء الموظفين لأعمالهم .

-توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المدقق وموظفي المؤسسة مما يؤثر على الكفاءة.

ب-التدقيق النهائي: يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية، بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي، ومن مزايا ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها، وأنه يمنع من حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق أو مساعديه على المؤسسات، كما أنه يؤدي إلى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين¹.

الفرع الثالث: إعداد تقارير التدقيق

يعتبر التقرير وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي في محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية التدقيق².

كما سبق وأن تمت الإشارة أن عملية التدقيق تعتبر عملية اتصال متكاملة، يمثل فيها التقرير أداة اتصال الذي يحمل الرسالة الموهمة لمستخدمي هذه التقارير، بحيث يعتبر التقرير المرحلة النهائية لعملية التدقيق وعالية تتخذ القرارات³.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقارير المدقق الخارجي يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقراراتهم.

وتحقيقا لذلك فقد تم تحديد مجموعة معايير تحكم إعداد تقارير المدقق الخارجي يمكن إبرازها في ما يلي⁴:

-تعبير القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

¹ - مخلوف عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي - دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد، قسنطينة (EPE/ TVE)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، بسكرة، 2015 - 2016، ص 12.

² - بوقرة نبيل، مرجع سابق، ص 13.

³ - فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 70.

⁴ - اعمارة أمين، بوترة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م. ع لشركة ذات مسؤولية محدودة "ل"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016 - 2017، ص 13.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك.

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

نتيجة للدور الهام الذي يلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات، و قد حظيت بالاهتمام الهيئات المحاسبية التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة بصورة مستمرة، و كان أول تعريف لها هو ما وضعته جمعية المدققين الأمريكيين و نص على أن الرقابة الداخلية (مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المنشأة بقصد حماية موجوداتها و التأكد من دقة المعلومات المحاسبية)¹.

حسب منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية (نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل إبقاء على دوام العناصر السابقة).

و تشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين.

و من خلال ما سبق نستنتج التعريف التالي:

"إن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تنظيمية و مجموعة من الطرق و الإجراءات و الضمانات و المقاييس المعتمدة و المطبقة من طرف المؤسسة التي تساعد على حماية الأصول و اختيار دقة البيانات و درجة الاعتماد عليها، بهدف تحقيق الأهداف المرسومة بتقييم أداء كفاءتها"².

تعدد أهداف نظام الرقابة الداخلية ولعل أبرز هذه الأهداف تتمثل في الهدف الرئيسي بنظام الرقابة الداخلية في التوفيق بين تصرفات و سلوك العاملين و أهداف المنشأة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.

ويتم تحقيق الهدف الرئيسي بنظام الرقابة الداخلية عن طريق عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة و هي:

¹ - دواجي عويشة، دور الرقابة الداخلية في ترقية أداء البنوك التجارية - دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية "وكالة مستغانم"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017 - 2018، ص 3

² - عطا الله أحمد سويلم الحسابات، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراجعية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 45 .

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- حماية موجودات المنشأة من التلف و الاختلاس و التلاعب و الضياع و الإسراف.
- حماية سجلات و دفاتر و حسابات المنشأة من أي انحرافات و أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
- التأكد من الحصول على بيانات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في مجالات مختلفة الداخلية و الخارجية و يمكنها تلبية احتياجات كافة جهات الداخلية و الخارجية¹.
- تحقيق الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و التعليمات الموضوعية من قبل الإدارة و الأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها المنشأة.

أهمية نظام الرقابة الداخلية:

- تتبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، و إنها الذراع الرئيسي للإدارة المنظورة للنهوض بالمنظمات، تتماشى مع تطوير و التحديث تحقيق مستويات عالية من الكفاءة الإنتاجية.
- إن الحاجة إلى الرقابة الداخلية أصبح أكثر إلحاحا للأسباب الآتية²:
- زيادة حجم ونطاق عمل الوحدة الاقتصادية و ما يصاحبها من تعقيد لهيكلها التنظيمي.
- إن المسؤولية الأساسية عن حماية أصول المنظمة و عن منع الغش و اكتشاف الأخطاء تقع على الإدارة.
- وجود نظام محكم و فعال للرقابة الداخلية يحمي المنشأة من الاختلاس و الغش و الإهمال.
- اعتماد المراجع الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في إعداد برنامجه، و تحديد مدى الاختيارات التي يقوم بها، نظرا لتحول المراجعة من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختيارية.

2- أقسام نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي:

- 1- الرقابة الإدارية:** لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها، وإن

¹ - إيمان مؤيد خير، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)، بحث مستبل من رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، قسم المحاسبة، ص ص 405 - 406.

² - محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن - دراسة ميدانية، قدمت هذه الدراسة استكمالا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، صنعاء، اليمن، 2016، ص ص 29 - 30.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

ألزم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئا كبيرا خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات¹.

2- الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد

المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام المراجعة الداخلية²

3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لحماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال. ويعتمد الضبط الداخلي بسبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات³.

الفرع الثاني: مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المكونات والمقومات هي:

أ- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب تصميم وتنفيذ أي نظام للرقابة الداخلية، مراعاة خمس مكونات أساسية تتمثل في⁴:

1 - بيئة رقابية: تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال وهي تتكون من:

- عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة: وتتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، والقيم الأخلاقية السائد لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي.

¹ - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2009 ، ص 214

² - فهد محمد طنينه، أثر الرقابة الداخلية على الأداء - دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الضفة الغربية . ، قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال عن كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، 2017، ص ص 22.

³ - سيع نصيرة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين مردودية المؤسسة، دراسة حالة غرفة التجارة والصناعة الظهرة - مستغانم .، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016 - 2017، ص 53 .

⁴ - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك .، مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 - 2007، ص ص 21 - 22.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

-عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها: وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات، وسياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة، ومدى الالتزام بسياسات المؤسسة.

2 - تقييم المخاطر: تتعرض أي منشأة للعديد من المخاطر عند مزاولتها لأعمالها (مخاطر تشغيلية ، قانونية ...)، إذ لابد لها من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

ويمكن ذكر أهم هذه المخاطر فيما يلي:

-مخاطر السيولة والتي تتحدد من خلال معرفة العلاقة بين احتياجات البنك من السيولة لمقابلة مسحوبات الودائع وتمويل الزيادة في القروض.

-مخاطر متعلقة بالائتمان مثل فقدان الكل أو جزء من القواعد المستحقة.

3 - النشاطات الرقابية (أنشطة الرقابة): تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة ويجب أن تكون النشاطات الرقابية كفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر¹.

4 -المعلومات والتوصيل: ويتمثل هذا الغرض في تعريف جميع تبويب تحليل والتقرير عن العمليات المالية للمؤسسة وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.

5 -المراقبة (المتابعة): وتعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية وهي عبارة عن العملية التي تستخدمها المؤسسة لتقييم جدوى الرقابة الداخلية خلال فترات زمنية².

ب - مقومات نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل هذه المقومات في النقاط التالية:

-هيكل تنظيمي كفاء يحدد المسؤوليات والسلطات للإدارات كافة.

-توفير كادر حسابي مختلف ولهم مهارات وكفاءات عالية.

-هناك دليل محاسبي واضح ومتكامل³.

-مجموعة مستخدمين على درجة كافية من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة.

¹ - غاشوش عابدة، لقدير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسنطينة، سنة 2011، ص 16.

¹ - شادري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة : سونلغاز -، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، سنة 2008 - 2009، ص 97.

² - الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات، دراسة عينية من المؤسسات بولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 - 2015، ص 4-5.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- استخدام كافة الوسائل الآلية والتي تساعد على صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.

- نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات، بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والخصوم، والإيرادات والنفقات¹.

- حماية الأصول: يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس، وكذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها².

الفرع الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابية فعالة.

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، و تتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية. وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية 100%.

ومن ثم فإن المراجع و بناء على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن أن يحدد النطاق إجراء الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية و القيام بعملية الاختيار والتحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائما مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التعريف والتغيير في القوائم المالية نظرا لعدة أسباب³.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

¹ - فيروز أوكسل، دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية . وكالة عين البيضاء 325 ،، مذكرة مكاملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2013 - 2014، صص 20 - 21 .

² - نجم عبد عليوي، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية، دراسة تطبيقية، قسم: الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة للتربية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 4، القادسية، 2012، ص126.

³ - زكريا قلالة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2013 - 2014، ص 23 .

أولاً: دراسة عزوز ميلود (2006-2007) بعنوان "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية - بسكرة - مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير قسم علوم التسيير كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، تحت إشراف الدكتور: بن عيشي بشير .

تناولت هذه الدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر أمراً ضرورياً للمراجعة الخارجية والداخلية، وكان الهدف من هذا التقييم هو محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن الداخلي للمؤسسة، وقام الباحث بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً الوصف الكتابي لمخطط سير العمليات والقوائم الاستقصاء وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج التالية:

- أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوائم الموضوعة.
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات المالية والمعلومات.
- نشاط المراجعة الخارجية يعمل على اختيار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة.
- تعمل المراجعة على منع وتقليل الأخطاء.

ثانياً: دراسة بوطورة فضيلة (2006-2007) بعنوان "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية فيالبنوك" دراسة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك - مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة، تحت إشراف الدكتور: بقة الشريف.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في استقراء المعاملات والمؤسسات المصرفية وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك -، وأوضحت الدراسة إلى ضرورة وجودة نظام الرقابة الداخلية وحتمية تطبيقه في جميع المؤسسات وذلك باعتبارها أداة لتحقيق الكفاءة والفعالية لكل عمليات المؤسسة، قامت الباحثة بدراسة تطبيقه وذلك باستخدام المنهج الوصفي والتحليلي كما استخدمت المنهج الإحصائي والاستقرائي وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- إن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية، من شأنه دعم الأهداف المستوحاة من هذا النظام، لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات التي ترغب في بناء نظام فعال للرقابة الداخلية، أن تجري تحليلاً للتكاليف والمناهج لأنه مكلف للغاية، والأساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية أو التقييمية.

- كما توصلت إلى أن الرقابة الداخلية تمثل مجموعة من الإجراءات التي تصمن عن يقين إدارة الأعمال بصفة منتظمة وحذرة، استعمال اقتصادي ناجح للوسائل المحبذة، المعرفة والتحكم في المخاطر، نزاهة ومصداقية المعلومات المالية .

ثالثاً: دراسة موسى محمد أبو حطب (2009) بعنوان "فعالية نظام تقديم الأداء وأثره على مستوى أداء العاملين" دراسة حالة على جمعية أصدقاء المريض الخيرية قدمت هذه الدراسة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال الجامعة الإسلامية عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم إدارة الأعمال تحت إشراف الدكتور: سامي علي أبو الروس.

هدفت الدراسة إلى التعرف على فعالية نظام تقييم الأداء وأثره على مستوى أداء العاملين في جمعية أصدقاء المريض الخيرية، وذلك من خلال التحقق من مدى فاعلية نظام تقييم الأداء بالتعرف على أفضل الطرق والوسائل المستخدمة لعملية التقييم وأثرها على تحسين أداء العاملين. وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين الذين يعملون بشكل دائم في جميع أصدقاء المريض الخيرية وفروعه في قطاع غزة (الحرزين ، الزيتون) وعددهم (121) موظف، وبلغت نسبة الاستجابة (98.3%) استخدم الباحث استبانته مكونة من (65) فقرة كأداة للدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، كما استخدم برنامج (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة، وتوصل الباحث إلى التالية:

- أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظام تقييم الأداء وكل من التحليل الوصفي ، المعايير المستخدمة، أساليب التقييم المستخدمة، التغذية الراجعة، مهنية نظام التقييم، مستوى الأداء.

- أنه لا يتم تصميم نظام تقييم الأداء بواسطة جهة مهنية مختصة.

- أن عملية تقييم الأداء لا يتبعها أي قرارات متعلقة بالحوافز المادية والتعديلات والأجور والرواتب والحوافز المعنوية.

وقد أوصى الباحث بالعديد من التوصيات والتي من أهمها:

- العمل على مراجعة وتحديث عملية التحليل الوظيفي بشكل دوري ومستمر.

- ضرورة أن توضع معايير الأداء من قبل لجنة مهنية مختصة.

- ضرورة أن تشمل معايير الأداء بجميع الوظائف بحيث تكون موضوعة وواضحة.

رابعاً: دراسة جغل سميرة (2015 - 2016) بعنوان "فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة" دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - وهي عبارة عن مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات شهادة ماستر أكاديمي فرع علوم مالية ومحاسبية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تحت إشراف الأستاذ: قوجيل محمد.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال نعالجه الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، اعتمدت الباحثة في دراستها على النهج الوصفي الذي تم اختياره بناءً على مدى ملائمة مع الموضوع ولدراسة هذا الموضوع تم اختيار مطاحن الواحات - تقرت - باعتبارها أحد أهم الوحدات الإنتاجية بالمنطقة، ولجمع البيانات لقد استخدمت أهم أدوات التحصيل المتمثلة في الملاحظة والمقابلة التي تمت مع بعض رؤساء مصالح المؤسسة.

وفي الأخير لخصت الدراسة إلى أن للمراجعة الخارجية دور فعال وتأثير مهم في تحسين أهم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، ومن النتائج التي توصلت إليها:

- أن نظام الرقابة الداخلية هو أداة لتسيير والوقاية ويعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها وتحقيق أهدافها.

- أن المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يجعله أكثر كفاءة وفعالية.

- للمراجعة الخارجية دور كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقييمها لنظام وما تقدمه من اقتراحات.

ومن أهم التوصيات:

- يجب على المراجع الخارجي متابعة تنفيذ ملاحظاته واقتراحاته.
- يجب على إدارة المنشأة توعية مختلف أقسامها بضرورة توفير كل متطلبات النظام.
- منح الحرية والصلاحيات الكاملة للمراجع الخارجي في أداء مهامه بهدف الوصول إلى نتائج أفضل.

خامسا: دراسة محمد أمين محمداتني و وسيم بوعيشة (2016 - 2017) بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مجمع عبيدي خلال الفترة (2013 - 2015) مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 08 ماي 1945 قالمة تحت إشراف الأستاذة: إيمان خلفلاوي.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى جميع المفاهيم والمتغيرات المحيطة بمصطلح المراجعة الداخلية من مبادئ ومعايير وغيرها، وكذلك التوجه إلى تحليل الأداء في المؤسسة ودوافع تحسينه وكذلك العوامل المؤثرة في هذه العملية، وإسقاط كل هذه المتغيرات على واقع المؤسسة الجزائرية حيث وقع اختيار على مجمع عبيدي لدراسته . وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تتميز معايير المراجعة في الثبات النسبي، فهي نادرا ما تتغير حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بها.

- الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما عامل الكفاءة وعامل الفعالية، وتكمن أهميته في أنه يستعمل الحكم على المنظمات والمؤسسات من حيث قدرتها على تحقيق أهدافها، ومدى التزامها بالرشادة في الوصول إلى ذلك.

- يتمثل تحسين الأداء في استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات.

- في سنة 2013 كانت النتيجة سالبة وذلك راجع لانخفاض قيمة الإنتاج وانخفاض رقم الأعمال، أما في سنة 2014 و 2015 كانت النتيجة موجبة وذلك راجع لارتفاع رقم الأعمال وقيمة الإنتاج مقارنة بسنة 2013.

وقد أوصى الباحثان إلى جملة من التوصيات أهمها:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- توفير العدد المناسب من المراجعين الداخليين ليستطيعوا القيام بمهمتهم على أكمل وجه.

- محاولة توفير مقاييس لتقييم أداء العاملين اليومي من أجل تحسين مستوى الرقابة على أدائهم وبالتالي تحسين الأداء الكلي.

- تحديث إجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية.

- وضع برامج للتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة وتغيير نظرهم حول عملية التقييم.

سادسا: دراسة بوقرة نبيل (2016-2017) بعنوان "دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة" دراسة ميدانية -المركب الصناعي التجاري الحضنة- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة تحت إشراف الأستاذ: ختيم محمد العيد.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء بالمؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقت الدراسة في الجانب النظري إلى الإطار العام للتدقيق الخارجي وأشارت إلى تقرير المدقق الخارجي وأنوعه، بالإضافة إلى دراسة الأداء وتقييمه وكيفية تحسينه بالنسبة للمدقق الخارجي، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الذي هو في الحقيقة انعكاس للجانب، قامت الدراسة بتحليل نتائج الاستبيان الذي وجه إلى عينة من الإطارات في مؤسسة مطاحن الحضنة، حيث استخدمت الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة ومن أهم نتائج الدراسة:

- يتمتع المدقق بالاستقلالية أثناء أداء مهامه في تدقيق الحسابات ، وتظهر هذه الاستقلالية من خلال تصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، وهذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المنضمة في القوائم المالية.

- قوة أدلة الإثبات والحصول عليها من جهات مستقلة ما مكن ذلك تدعيم عملية التدقيق من فحص وتحقيق وتقرير إبداء الرأي الذي يقوم بإصداره المدقق الخارجي حول صحة وعدالة تمثيل المعلومات للوضع الحقيقي للمؤسسة، وبالتالي تحسين أداء المؤسسة.

ومن أهم التوصيات:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- استعمال نظام رقابي فعال يساهم في تحسين سير المؤسسة وبلوغ الأهداف المرجوة.
- تحسين المدققين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة التدقيق.
- رفع من كفاءة المدققين من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بآثارها وانعكاساتها على مستخدمو القوائم المالية.
- ضرورة متابعة التطورات العملية المتعلقة بالتحليل المالي باعتبارها عصبه الاقتصاد.
- سابعاً: دراسة دواجي عويشة (2017-2018) بعنوان "دور الرقابة الداخلية في ترقية الأداء البنوك التجارية" دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة مستغانم مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي قسم العلوم المالية والمحاسبية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم تحت إشراف الأستاذ: بوشیخي بوحوص.
- هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك، وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكونات وسائله بالإضافة إلى الإجراءات، ومن ثم مدى مساهمته في تحسين الأداء
- وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحقيق الأهداف التي توصل إليها المؤسسة والذي بدوره يبرز المستوى الجيد لأداء البنوك، ولعل من أهم نتائج هذه الدراسة هي:
- يعنى نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة المالية للبقاء وتحقيق أغراضها لذا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمه في جميع المؤسسات المالية.
- أن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف أما وجود قصور في إجراءات الرقابة ينبغي على المؤسسة بناء نظام فعال.
- إذا ما طبق نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية بطريقة مناسبة كان له الدور الفعال في تقييم أدائها.
- ومن توصيات الدراسة:
- إعادة وضع برنامج رقابي حديث.
- ضرورة وضع برنامج لتقييم نتائج البنوك من سنة إلى أخرى.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

- يسمح باكتشاف التلاعبات والأخطاء.

- تحديث إجراءات نظام الرقابة وجعله أكثر فعالية.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

ركزت الدراسات السابقة على دور المراجعة الداخلية والخارجية في تقييم نظام الرقابة والأداء وتقييمه على العاملين، باستخدام المراجعة في المؤسسات فهي تمكن من تقليل المخاطر والرقى في نظام الرقابة ولما له أثر على تحسين أداء العاملين.

كما عالجت بعض المواضيع في دور الرقابة الداخلية في ترقية الأداء بالبنوك التجارية الذي ينص على حتمية تطبيق نظام الرقابة في المؤسسات المالية. وأخرى في دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة التي اهتمت باستقلالية المدقق أثناء أداء مهامه في تدقيق الحسابات وإبداء رأي في محايد.

في حين ركزت دراستنا على كونها قد عالجت موضوع بالغ الأهمية وهو دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وكذا اشتملت على التدقيق سواء داخلي أو خارجي في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية بجميع نواحيه والعلاقة الإرتباطية الموجودة.

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

يكمن تحديد جوانب اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة المذكورة خلال هذا البحث في مايلي:

من خلال استعراضنا لبعض الدراسات في مجال التدقيق ونظام الرقابة الداخلية وماله أثر في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية فقد تم استخلاص العديد من النتائج والتوصيات التي من الممكن تدعم في الدراسة.

اتفقت دراستنا مع الدراسات السابقة من حيث الهدف والمتمثل في معرفة أهمية دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية، إذ أنه يهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها عن طريق تحقيق أهدافها وذلك بتحسين إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه، فنظام الرقابة الداخلية ضروري لكل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدماتية أو تجارية أو صناعية هادفة لتحقيق ربح أو لا لكل منها طريقة خاصة في صياغة هدفها وأسلوب معالجته، في حين يتضح وجه الاختلاف كون الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق ونظام الرقابة الداخلية

الوصفي التحليلي ومعرفة كيفية استخدام التدقيق كأداة لتحسين نظام الرقابة الداخلية، ويمكن اعتبار الدراسة الحالية أنها امتداد للدراسات السابقة، وذلك لما تهدف إليه الدراسة من:

- الوقوف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لفعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالتجاء إلى عملية التدقيق عن طريق ما يقدمه المدقق في تقاريره من استنتاجات وذلك وفقا للدراسة الميدانية التي قام بها داخل المؤسسات.
- الكشف عن النتائج التي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق التدقيق وما يبرزه توصيات وتوجيهات تصحيحية من شأنها تطوير وتحسين النظام الرقابي الداخلي بالمؤسسات.

خلاصة الفصل الأول:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل الذي يتضمن الإطار النظري للدراسة تم التطرق إلى مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق من تعريف وأهمية...، فالتدقيق يقوم على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير التي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق، بحيث يقوم على فحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية على مستوى الوحدات الاقتصادية، و نظام الرقابة الداخلية التي تكفل سير الأعمال بصورة منظمة ومستمرة.

لذا يمكننا القول أن التدقيق هو الوسيلة الفعالة لتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية التي تضمن السير الجيد للسياسات منها وزيادة فعاليتها للوصول للأهداف المرغوب فيها.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة وتحليل معطيات

الاستبيان

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان ومعالجة النتائج

تمهيد:

انطلاقاً من المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصل الأول، بالإضافة إلى التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية للتدقيق ودوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.

وللإلمام أكثر بالجانب التطبيقي لدراسة ولتوصل إلى النتائج تم اللجوء إلى الاستبيان، بغية تحقيق أهداف الدراسة.

ومن خلال ذلك تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة وتحليل معطيات الاستبيان.

✓ المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة وتحليل معطيات الاستبيان

قبل تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لابد من تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المعتمدة في الدراسة، وهذا وفقا لطبيعة موضوع البحث، حيث تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب رئيسية ففي المطلب الأول سيتم التطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة، أما المطلب الثاني الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان، والمطلب الثالث فيتضمن مجتمع الدراسة المدروسة وحدوده.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية.

أولا: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تماشيا مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة علة نوعين أساسيين من البيانات:

1-البيانات الثانوية:

تم معالجة الجانب النظري للموضوع من خلال البيانات الثانوية وذلك بالاعتماد على عدة مراجع والمتمثل في الكتب، الرسائل الجامعية، المجلات، بغية إثراء الموضوع وإضفاء المصداقية.

2- البيانات الأولية:

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها ببرنامج SPSS (الإصدار 21)

ثانيا: مجتمع الدراسة

سيتم في هذا الجزء عرض مجتمع وعينة الدراسة كطريقة لتسهيل إشكالية الدراسة.

1-مجتمع الدراسة

في هذه الدراسة اعتمدنا على توزيع الاستبيان على شاغلي الوظائف العليا بالمؤسسات الاقتصادية.

2- عينة الدراسة

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بالطريقة العشوائية مشكلة من 60 مفردة من الشرائح التالية (مدير- مساعد مدير- رئيس قسم).

ثالثا: توزيع الاستبيان

تم توزيع الاستبيان على 75 مفردة من مجتمع الدراسة تم اختيارها بطريقة عشوائية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (1): يوضح فرز الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة

النسبة %	العدد	البيان
100%	74	مجموع الاستثمارات الموزعة
95.94%	71	الاستثمارات المسترجعة
14.86%	11	الاستثمارات الملغاة
4.05%	03	الاستثمارات المفقودة
81.08%	60	الاستثمارات المقبولة للتحليل

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان وطرق معالجته.

أولاً: إعداد قائمة الاستبيان

اعتمدنا في إعداد القائمة على الأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد راعى في إعدادها أن تكون:

- أن تكون بسيطة وواضحة.

- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك بالاتصال المباشر بأفراد العينة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت ثلاثي، أي الإجابة تحمل ثلاثة إجابات، حتى يتسنى لنا معرفة آراء أفراد العينة حول أهم محاور الاستبيان، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(02): يوضح مقياس ليكارت ثلاثي

التصنيف	تأثير هام	تأثير متوسط	لا يوجد تأثير
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطلبة

ثانياً: هيكل الاستبيان

بهدف الحصول على معلومات دقيقة وواضحة من أفراد مجتمع الدراسة وتحديد أفراد العينة، تطلب الأمر تصميم استبيان خصيصاً لهذا الغرض، ويتكون هذا الاستبيان من جزئين يمكن توضيحها فيما يلي:

أ-الجزء الأول: ويشتمل هذا الجزء على بيان حول المؤسسة، حيث تشتمل على العناصر التالية: طبيعة نشاط المؤسسة، الأقدمية في النشاط، حجم المؤسسة.

وكذا بيانات تتضمن بيانات المستخدمين (الشخصية) لأفراد العينة، حيث تشتمل على العناصر التالية: المؤهل العلمي، المستوى الإداري، الأقدمية للموظف.

ب- الجزء الثاني: ويتضمن هذا الجزء خمسة محاور، وكل محور يتكون من فقرة واحدة وكل فقرة تتكون من عدة أسئلة وهي مقسمة على النحو التالي:

➤ **المحور الأول:** يرجى تحديد مدى تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية ويحتوي على (14) سؤالاً.

➤ **المحور الثاني:** ما مدى تأثير خبرة وكفاءة المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية ويحتوي على (06) أسئلة.

➤ **المحور الثالث:** ما مدى تأثير التزام المدقق برفع التقارير في تحسين نظام الرقابة الداخلية ويحتوي على (06) أسئلة.

➤ **المحور الرابع:** ما مدى تأثير استقلالية المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية ويحتوي على (07) أسئلة.

➤ **المحور الخامس:** يرجى تحديد أهم الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية ويحتوي على (08) أسئلة.

ثالثاً: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيداً لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS21) وعلى (Excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

1-الوسط الحسابي: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- الانحراف المعياري: ويستعمل لمعرفة مدى تثبيت القيم عن وسطها الحسابي.

3- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 82.4% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- معامل الصدق: يقصد به أنه المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- تحليل الانحدار البسيط: بهدف اختيار فروض الدراسة

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة المدروسة وحدوده

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وأيضا حدود هذه الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم في ما يتعلق بالعوامل المحددة.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مدراء ومساعد مدير ورؤساء أقسام في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

ثانيا: عينة الدراسة

على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 74 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا أنه استرد منها 71 استمارة.

ثالثا: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي:

-الحدود المكانية: فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتتمثل في استقصاء آراء مدراء، مساعد مدير، رؤساء أقسام في المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي.

-الحدود الزمنية: وهي الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية فبدايتها كانت من تاريخ بداية توزيع استمارة الاستبيان وذلك من 13 ماي 2019 إلى غاية أوائل شهر أفريل.

-الحدود البشرية: اشتملت عينة الدراسة 74 فردا.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: إجراء اختبارات ألفا كرونباخ ومعامل بيرسون لمدى ثبات واتساق الاستبيان

تم اللجوء إلى معامل ألفا كرونباخ ومعامل الارتباط بيرسون بغية الوصول إلى النتائج ومدى ثبات واتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان

أولاً: إجراء اختبارات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

بقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحثون من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (03): يوضح حساب ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha (ألفا كرونباخ)	N of Items (عدد الفقرات)
0.891	41

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه، نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.891 وهي مرتفعة كثيراً وان عدد العناصر هو 41 عنصراً.

وهي موجة الإشارة حيث في بعض الأحيان يمكن أن تكون سالبة القيمة نظراً لوجود متغير سالب في البيانات ففي هذه الحالة يجب مراجعة البيانات وإعادة النظر فيها.

ثانياً: إجراء اختبارات معامل الارتباط بيرسون لمدى صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

يعتبر صدق الاتساق الداخلي يقصد به مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وفي هذه الحالة تم الاعتماد على معامل بيرسون person لقياس مدى اتساق عبارات الاستبيان، وتم استخدام هذا المعامل لأن عدد العينة أكبر من 30، ويمكن توضيح معامل بيرسون person لمدى صدق عبارات الاستبيان.

والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (04): يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ ومعامل بيرسون لمدى ثبات واتساق الاستبيان

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ's Cronbach's Alpha	معامل person لقياس الإتساق الداخلي لمحاور الدراسة
1	14	0.766	0.720**
2	06	0.719	0.843**
3	06	0.699	0.737**
4	07	0.603	0.790**
5	08	0.728	0.745**
الإجمالي	41	0.891	0.767

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاتماد على SPSS21.

واضح من النتائج الموضحة في الجدولين أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل مجال وتتراوح بين (0.603-0.766) لجميع مجالات الاستبيان، كذلك كانت قيمة المعامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان تساوي (0.891)، حيث أن قيمة ألفا كرونباخ المقبولة هي 60%، هذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

ويلاحظ من خلال الجدول أيضا أن معاملات الارتباط التي تتراوح قيمته ما بين 0.720 إلى 0.843، والدرجة الكلية 0.767 وهي دالة إحصائية ذات مستوى دلالة أكبر من 0.05، ومنه يعتبر معامل بيرسون لقياس الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة صادقة ومتسقة داخليا.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

تضمنت المتغيرات الديموغرافية للدراسة كل من: بيان حول المؤسسة الذي شمل على (طبيعة النشاط، الأقدمية، الحجم)، وبيان المستخدمين تمثل في (المؤهل العلمي، المستوى الإداري، الأقدمية).

الفرع الأول: عرض عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية

في هذا الإطار سنعرض إلى عرض عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية من خلال توزيع العينة حسب بيانات المتعلقة بالمؤسسة وكذلك المتعلقة ببيانات المستخدمين.

أولا: توزيع العينة حسب بيانات المؤسسة

سنتطرق إلى توزيع عينة بيانات المؤسسة والتي تضم (طبيعة النشاط، الأقدمية، وحجم المؤسسات).

1- توزيع العينة حسب طبيعة النشاط

من خلال البيانات المجمعة عن عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب طبيعة نشاط المؤسسة، لحصنا بيانات الجدول التالي:

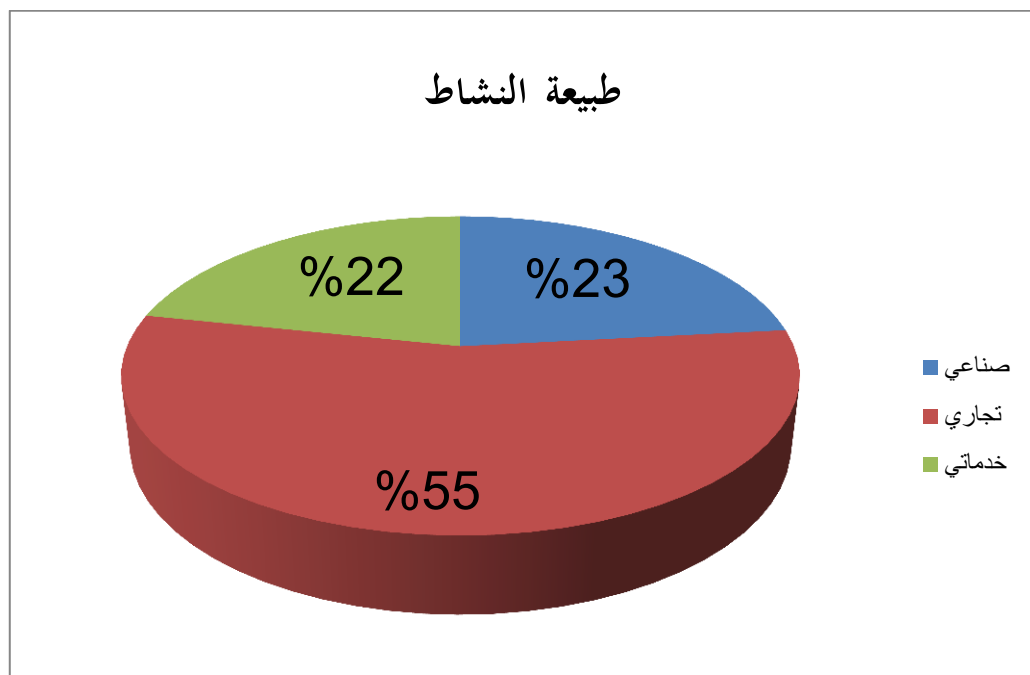
الجدول رقم(05): يوضح توزيع عينة حسب طبيعة النشاط

النسبة المئوية	التكرار	البيان
23.3	14	صناعي
55	33	تجاري
21.7	13	خدمي
100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب طبيعة النشاط ، حيث نجد النسبة الأكثر كانت نشاط التجاري بنسبة 55% وتليها نسبة 23.3% بالنسبة للنشاط الصناعي، أما 21.7% للنشاط الخدمي. ويلاحظ من خلال النسب أن النسبة المهيمنة هي 55% للنشاط التجاري، وهذا راجع إلى طبيعة الفئات التي تتعامل بالبيع والشراء أكثر من النشاط الصناعي والخدمي. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(01): يوضح توزيع عينة حسب طبيعة النشاط



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على Excel

2- توزيع العينة حسب الأقدمية في النشاط

من خلال البيانات المجمعة عن عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب الأقدمية في نشاط ا، لحصنا بيانات الجدول التالي:

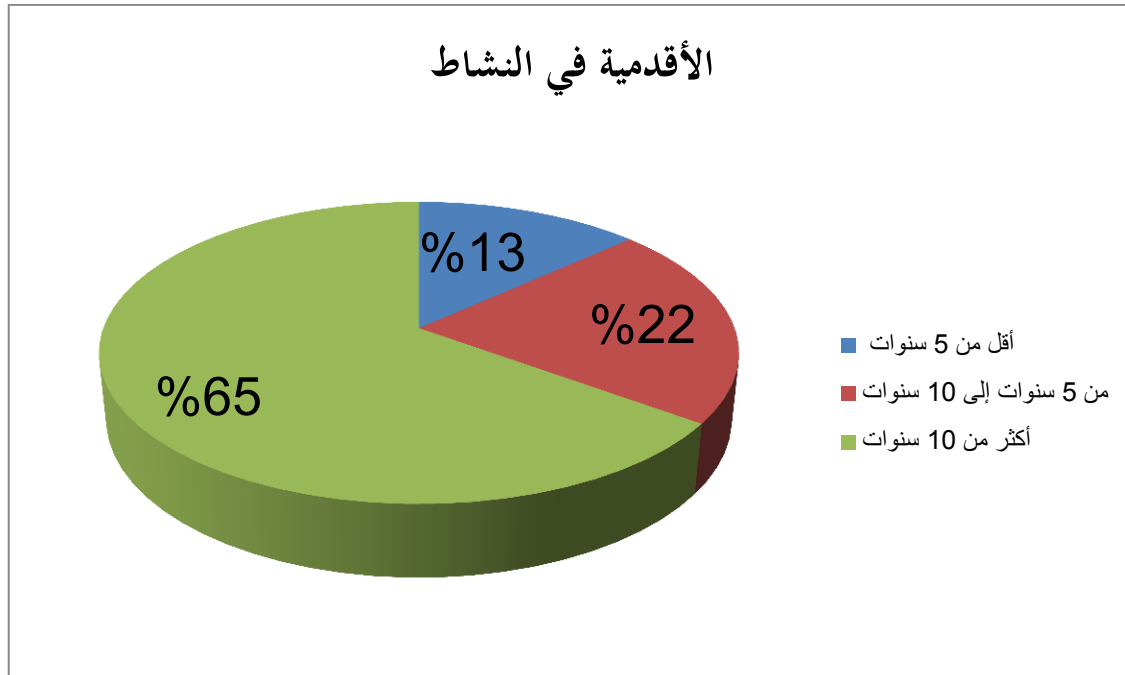
الجدول رقم(06): يوضح توزيع عينة حسب الأقدمية في النشاط

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	13.3
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	13	21.7
أكثر من 10 سنوات	39	65
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال هذا الجدول الذي بين نسبة الأقدمية في نشاط المؤسسات، حيث يأتي النسبة الأعلى 65% للمؤسسات التي يزيد عمرها عن 10 سنوات، ونسبة 21.7% للمؤسسات التي يتراوح عمرها ما بين 5 سنوات إلى 10 سنوات، والنسبة الأقل تأتي للمؤسسات التي يقل عمرها عن 5 سنوات المقدرة بـ 13.3%. ويرجع توزيع هذه النسب أساسا للتسيير الإداري والخبرة لدى المؤسسات للمحافظة على الاستقرار. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (02): يوضح توزيع عينة حسب الأقدمية في النشاط



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاتماد على Excel

3- توزيع العينة حسب الحجم

من خلال البيانات المجمعة عن عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب حجم المؤسسات، لحصنا بيانات الجدول التالي:

الجدول رقم (07): يوضح توزيع عينة حسب الحجم

البيان	التكرار	النسبة المئوية
صغيرة	4	6.7
متوسطة	32	53.3
كبيرة	24	40
المجموع	60	100

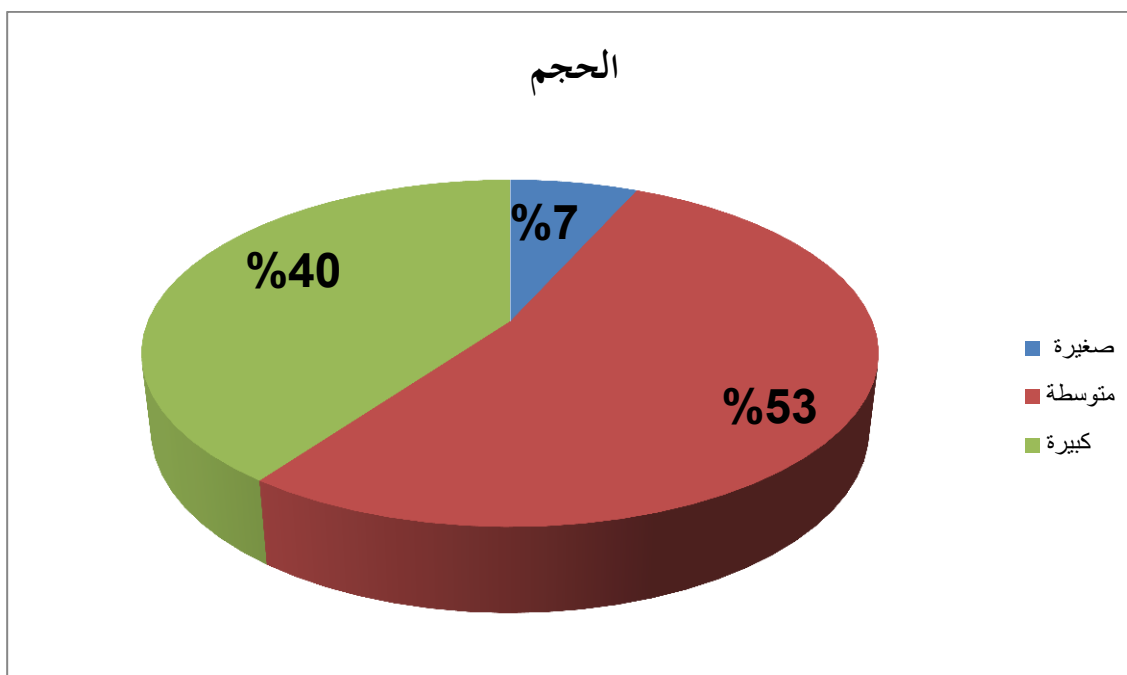
المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاتماد على SPSS21.

يتضح من خلال هذا الجدول إن ما نسبته 53.3% من حجم المؤسسات هو مؤسسات متوسطة الحجم، أما 40% نالتها المؤسسات الكبيرة الحجم، أما 6.7% فهي للمؤسسات الصغيرة.

يلاحظ أن أغلبية المؤسسات التي اعتمدت في الدراسة هي مؤسسات متوسطة وكبيرة. والشكل التالي يوضح

ذلك.

الشكل رقم (03): يوضح توزيع عينة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على Excel

أولاً: توزيع العينة حسب بيانات المستخدمين

1- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (08): يوضح توزيع عينة حسب المؤهل العلمي

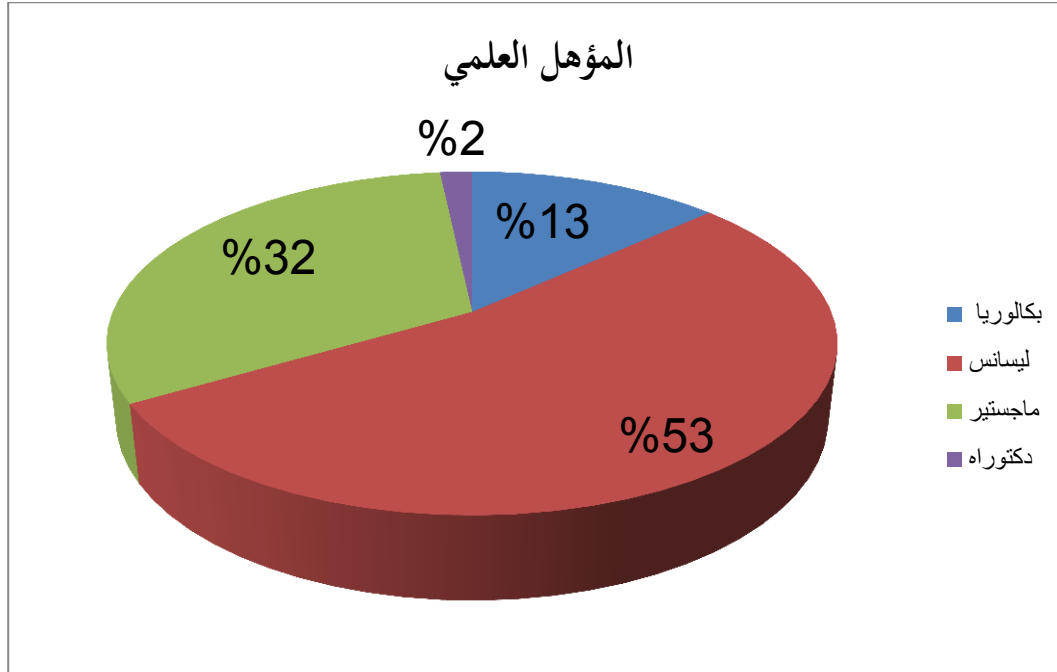
البيان	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريا	8	13.3
ليسانس	32	53.3
ماجستير	19	31.7
دكتوراه	1	1.7
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معظم أفراد العينة الخاضعة للدراسة يمتلكون قدرات معرفية تمكنهم من الفهم الصحيح والسليم للاستبيان، مما يعزز من موثوقية الاعتماد عليها في التحليل أي ما يعادل 13.3% بكالوريا،

و53.3% من حاملي شهادة ليسانس، أما بالنسبة لحاملي شهادة الماجستير بلغت نسبة 31.7%، وكانت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه 1.7%. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(04): يوضح توزيع عينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على Excel

2- توزيع العينة حسب المستوى الإداري

من خلال البيانات المجمعة عن عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب المستوى الإداري، لحصنا بيانات الجدول التالي:

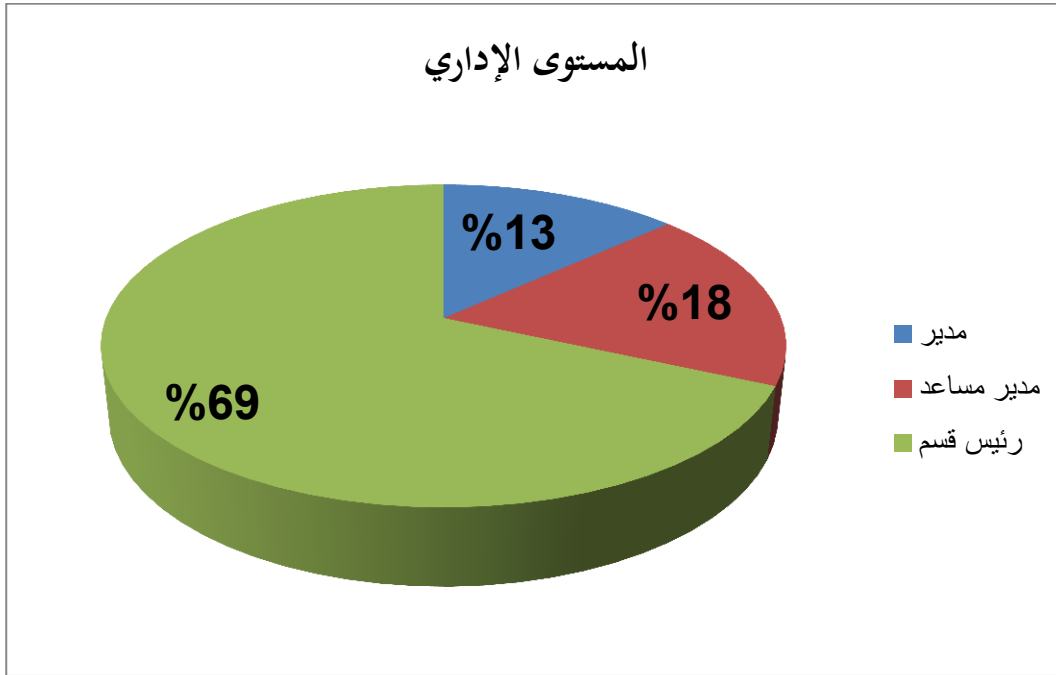
الجدول رقم(09): يوضح توزيع عينة حسب المستوى الإداري

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مدير	8	13.3
مدير مساعد	11	18.3
رئيس قسم	41	68.3
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه توزيع النسب حسب المستوى الإداري لأفراد حيث نجد نسبة 68.3% رؤساء أقسام، أما ما نسبته 18.3% فيمثل مساعدي المدير، أما نسبة 13.3% لفئة المدراء يلاحظ من خلال ترتيب هذه النسب يتطابق مع السلم الإداري للمسؤولية داخل المؤسسة. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(05): يوضح توزيع عينة حسب المستوى الإداري



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على Excel

3- توزيع العينة حسب الأقدمية

من خلال البيانات المجمعة عن عينة الدراسة، وعن توزيع مفرداتها حسب الأقدمية للموظف، لحصنا بيانات الجدول التالي:

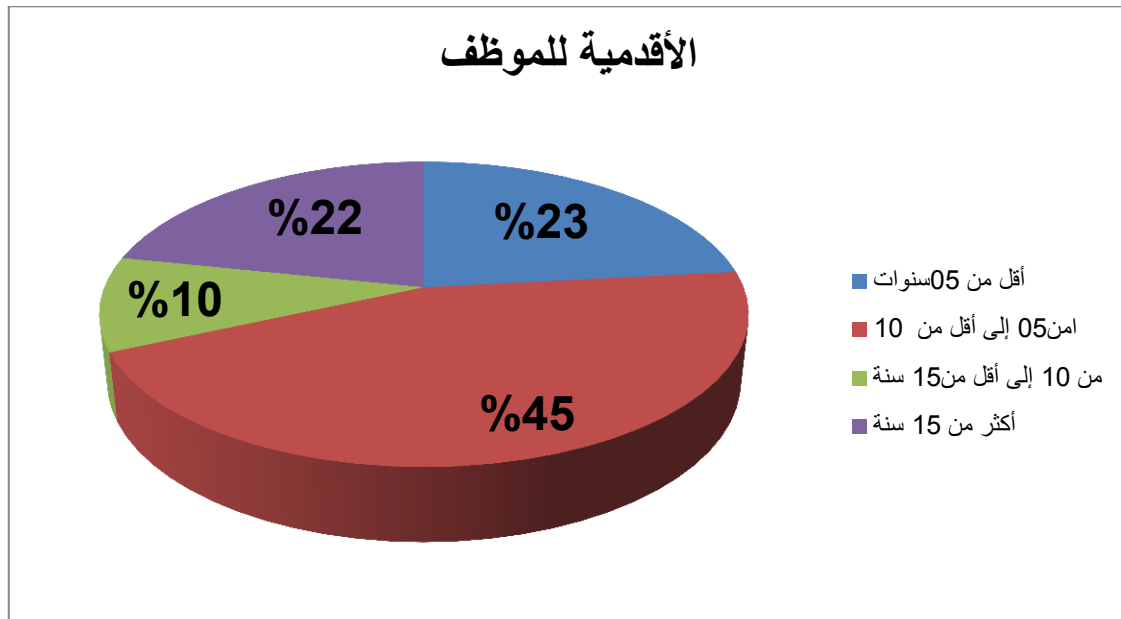
الجدول رقم(10): يوضح توزيع عينة حسب الأقدمية للموظف

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	23.3
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	27	45
من 10 إلى أقل من 15 سنة	6	10
أكثر من 15 سنة	13	21.7
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معظم أفراد العينة المدروسة يمتلكون خبرة خمسة سنوات فما فوق مما يعطينا مؤشرا إيجابيا بالاعتماد بدرجة كبيرة على الإجابات الاستبيان، حيث بلغت تقريبا 35% من مجموع العينة، وما يعادل 65% من المستجيبين يمتلكون خبرة أقل من خمسة سنوات. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (06) : يوضح توزيع عينة حسب الأقدمية للموظف



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على Excel

الفرع الثاني: قياس اتجاهات مفردات العينة المدروسة نحو دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

سنحاول إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة من خلال الجدول التالي:

أولاً: اتجاهات العينة المدروسة نحو إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

من خلال استطلاعنا لمفردات العينة المدروسة، وعن تقييم اتجاهاتها نحو إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية لخصنا بيانات الجدول التالي:

الجدول رقم (11): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العينة	الترتيب
1	فحص وتقييم كفاية أنظمة الرقابة.	2.33	0.655	تأثير متوسط	09
2	فحص و تقييم فعالية أنظمة الرقابة.	2.58	0.619	تأثير هام	03
3	تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.	2.60	0.527	تأثير هام	01
4	تحديد سلسلة الأنشطة التي تم تنفيذها و من ضمنها تقييم وتحسين النظام الرقابي.	2.12	0.666	تأثير متوسط	14
5	تحديد المخاطر المتعلقة بأهداف الرقابة التي يمكن تفاديها من خلال نظام التحسين المستمر للنظام الرقابي.	2.45	0.622	تأثير هام	06
6	دراسة نظم حماية الأصول والإشراف على الجرد السنوي لها.	2.57	0.621	تأثير هام	04
7	التحقق من أن النظام المحاسبي يمنع بدرجة كافية حدوث الأخطاء والمخالفات.	2.50	0.624	تأثير هام	05
8	الرقابة على توثيق النظام لضمان تسجيل تدفق المعلومات خلال النظام ابتداء من المدخلات وانتهاء بالمخرجات.	2.38	0.715	تأثير هام	08
9	ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد	2.42	0.619	تأثير هام	07
10	الرقابة على الأجهزة والبرامج لاكتشاف أي قصور في أداء الأجهزة والبرامج.	2.28	0.691	تأثير متوسط	11
11	استخدام الإعلام الآلي في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج متخصصة.	2.60	0.694	تأثير هام	02
12	التأكد من سلامة النظم الحاسوبية الإلكترونية من الاختراق عن طريق الفحص بالسبل الممكنة.	2.23	0.810	تأثير متوسط	12
13	فحص الإجراءات الرقابية الإلكترونية للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح.	2.12	0.804	تأثير متوسط	13
14	الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية و إجراءات الرقابة الإلكترونية المطبقة	2.32	0.725	تأثير متوسط	10
المتوسط الحسابي العام		2.38	0.043	تأثير هام	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 03: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة"، بدرجة ذات تأثير هام، وهي بذلك احتلت المرتبة الأولى، من حيث الأهمية، بمتوسط حسابي قدره 2.60 وانحراف معياري 0.527، وهذا راجع إلى أن المؤسسات تعطي أهمية بالغة للوائح والقوانين حيث أن معظم الوثائق المحاسبية التي تلتزم إدارة المؤسسات بمسكها كان نتاج ما يفرضه التشريع، وليس إراديا بهدف تدعيم قاعدة البيانات المساهمة في تسهيل ممارسة العملية الإدارية.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 11: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "استخدام الإعلام الآلي في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج متخصصة"، بدرجة ذات تأثير هام، وهي بذلك احتلت المرتبة الثانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.60 وانحراف معياري 0.694، وهذا راجع إلى أن المؤسسات ضعيفة في تطبيق البرامج الالكترونية.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 2: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "فحص و تقييم فعالية أنظمة الرقابة"، بدرجة ذات تأثير هام، وهي بذلك احتلت المرتبة الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.58 وانحراف معياري 0.691، وهذا لما لتقييم نظام الرقابة من تأثير وفعالية كبيرة داخل المؤسسة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 6: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "دراسة نظم حماية الأصول والإشراف على الجرد السنوي لها"، بدرجة ذات تأثير هام، وهي بذلك احتلت المرتبة الرابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.57 وانحراف معياري 0.612، وهذا ما يحمله الجرد السنوي من أهمية داخل المؤسسات وبما أن الأصول تمثل العمود الأساسي لممارسة النشاط العادي للمؤسسة، يجعل من الطبيعي تركيز الاهتمام النوعي باعتماد نظاما لحمايتها وصيانتها، سواء كانت أصولا مادية أو معنوية.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 7: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "التحقق من أن النظام المحاسبي يمنع بدرجة كافية حدوثا لأخطاء والمخالفات"، بدرجة ذات تأثير هام، وهي بذلك احتلت المرتبة الخامسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.50 وانحراف معياري 0.624، وذلك راجع إلى المؤسسات تعطي درجة كبيرة من الأهمية لحماية النظام المحاسبي تخوفا من الأخطاء والغش...

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 5: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تحديد المخاطر المتعلقة بأهداف الرقابة التي يمكن تفاديها من خلال نظام التحسين المستمر للنظام

الرقابي"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة السادسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.45 وانحراف معياري 0.622، وذلك لأن المؤسسات تعمل على تحسين وتطوير نظام الرقابة بصفة مستمرة عن طريق الالتجاء بالمصدق لتفادي الأخطاء ومواجهة العراقيل.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 9: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة السابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.42 وانحراف معياري 0.691، وهذا راجع لأن أفراد العينة مهتمة بالاستغلال الأمثل للموارد لأن الموارد ركن أساسي لضمان استمرار المؤسسات في النشاط

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 8: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "الرقابة على توثيق النظام لضمان تسجيل تدفق المعلومات خلال النظام ابتداء من المدخلات وانتهاء بالمخرجات"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة الثامنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.38 وانحراف معياري 0.715، وهذا راجع لأن عملية التوثيق تقلص من الأخطاء الناجمة عن التسجيل تدفق المعلومات خلال النظام ابتداء من المدخلات وانتهاء بالمخرجات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 1: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "فحص وتقييم كفاية أنظمة الرقابة"، بدرجة ذات تأثير متوسط، احتلت المرتبة التاسعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.33 وانحراف معياري 0.655، لأن المؤسسات تنهون في عملية الفحص وتقييم كفاية الأنظمة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 14: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية و إجراءات الرقابة الإلكترونية المطبقة"، بدرجة ذات تأثير متوسط، احتلت المرتبة العاشرة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.32 وانحراف معياري 0.804، وهذا ناتج عن أن المؤسسات ل تعتمد على البرامج الحاسوبية وإجراءات الرقابة الإلكترونية المطبقة وذلك راجع لسهولة التلاعب فيها.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 10: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "الرقابة على الأجهزة والبرامج لاكتشاف أي قصور في أداء الأجهزة والبرامج"، بدرجة متوسط التأثير، واحتلت المرتبة الحادي عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.28 وانحراف معياري 0.691، وناتجة عن ضعف تعاملاتها بالأجهزة الإلكترونية الحديثة مما أدى لاكتشاف قصور في أداء الأجهزة والبرامج.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 12: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "التأكد من سلامة النظم المحاسبية الإلكترونية من الاختراق عن طريق الفحص بالسبل الممكنة"، بدرجة

متوسط التأثير، واحتلت المرتبة الثانية عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.23 وانحراف معياري 0.810، ونتيجة عن ضعف استخدام البرمجة الالكترونية في النظام داخل المؤسسات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 4: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تحديد سلسلة الأنشطة التي تم تنفيذها و من ضمنها تقييم وتحسين النظام الرقابي"، بدرجة متوسط التأثير، واحتلت المرتبة الثالثة عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.12 وانحراف معياري 0.666، وهذا راجع على إهمال وضعف تقييم وتحسين نظام الرقابي.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 13: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "فحص الإجراءات الرقابية الإلكترونية للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح"، بدرجة متوسط التأثير، واحتلت المرتبة الرابعة عشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.12 وانحراف معياري 0.804، وهذا راجع عن قلة استعمال إجراءات الرقابة الإلكترونية مما يعدم مطابقتها للسياسات المعمول بها.

وبصفة عامة نجد:

أن مفردات العينة المدروسة تجمع على أن لإدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، تأثيرا هاما، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة 2.38 وانحراف معياري بلغ 0.043

ثانيا: اتجاهات العينة المدروسة نحو خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

سنحاول إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(12): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الترتيب
1	القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة	2.37	0.663	تأثير هام	04
2	القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحريف	2.72	0.555	تأثير هام	01

				في السجلات والقوائم المالية	
05	تأثير متوسط	0.601	2.33	القدرة على التحسين المستمر لخدمات التدقيق	3
06	تأثير متوسط	0.777	2.15	الإطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة من معايير التدقيق	4
02	تأثير هام	0.621	2.57	توفر المؤهلات العلمية الكافية للمدقق	5
03	تأثير هام	0.594	2.55	التدريب المستمر لتنمية وزيادة كفاءة المدقق	6
-	تأثير هام	0.053	2.45	المتوسط الحسابي العام	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 2: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير فيالسجلات والقوائم المالية"، بدرجة ذات تأثيرهام، واحتلت المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.72 وانحراف معياري 0.555، وهذا ناتج عن خبرة المدقق الذي يلعب دور كبير في اكتشاف مؤشرات الغش الذي تفتقر إليه المؤسسة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 5: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "توفر المؤهلات العلمية الكافية للمدقق"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة الثانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.57 وانحراف معياري 0.621، وهذا ناتج على أن المؤسسات تعتمد في عملية الرقابة على الشخص الذي يحمل كفاءة ومؤهلات علمية الذي تجعل منه قادر على اشتغال مثل هذا المنصب.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 6: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "التدريب المستمر لتنمية وزيادة كفاءة المدقق"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 وانحراف معياري 0.594، وهو ناتج على أن المؤسسات تعتمد في اختيار المدقق على تكوينه وخبرته السابقة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 1: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة من خلالالمتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة"، بدرجة ذات تأثير هام، واحتلت المرتبة الرابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.37 وانحراف معياري 0.663، وهو ناتج على المتابعة الميدانية للأنشطة التي تساعد بدرجة كبيرة على اكتشاف القصور في نظام الرقابة وذلك من خلال المدقق.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 3: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "القدرة على التحسين المستمر لخدمات التدقيق"، بدرجة ذات تأثير متوسط، احتلت المرتبة الخامسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.33 وانحراف معياري 0.601، وهو يدل على أن المؤسسات لا تعمل على تطوير وتحسن في خدمات التدقيق.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 4: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "الاطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة من معايير التدقيق"، بدرجة ذات تأثير متوسط، التي احتلت المرتبة السادسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.15 وانحراف معياري 0.777، مما يدل على أن المؤسسات غير مهتمة بالإصدارات الجديدة من معايير التدقيق وقلة تطبيقها في البيئة الجزائرية.

وبصفة عامة نجد:

أن مفردات العينة المدروسة تجمع على أن الخبرة وكفاءة المدقق أثر هام في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة 2.45 وانحراف معياري بلغ 0.053

ثالثا: اتجاهات العينة المدروسة نحو التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

سنحاول إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(13): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الترتيب
1	إعداد تقارير دورية عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعها إلى جهة الاختصاصات.	2.38	0.666	تأثير هام	04
2	مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.	2.47	0.650	تأثير هام	03
3	العمل على إصدار تقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة ووقتيّة.	2.30	0.720	تأثير متوسط	05
4	احتواء التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.	2.28	0.691	تأثير متوسط	06
5	متابعة مدى تنفيذ التوصيات والنتائج على مستوى كل إدارة.	2.48	0.567	تأثير هام	02

01	تأثير هام	0.596	2.52	6 اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعالية تحسين نظام الرقابة الداخلية.
-	تأثير هام	0.053	2.41	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 6: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعالية تحسين نظام الرقابة الداخلية"، بدرجة ذات تأثير هام، التي احتلت المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.52 وانحراف معياري 0.596، وذلك بغية وصول المؤسسات إلى نظام رقابي متطور والتي تلجأ فيه إلى دراسة تقارير المدقق لاكتشاف الثغرات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 5: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "متابعة مدى تنفيذ التوصيات والنتائج على مستوى كل إدارة"، بدرجة ذات تأثير هام، التي احتلت المرتبة الثانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.48 وانحراف معياري 0.567، نظرا للالتزام بمتابعة توصيات ونتائج المدقق على مستوى كل إدارة داخل المؤسسات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 2: : اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.47 وانحراف معياري 0.650، وهذا يدل على ضرورة وحتمية مناقشة النتائج وتوصيات التقرير النهائي التي تحدث داخل كل المستويات الإدارية.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 1: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على " إعداد تقارير دورية عن فعالية نظام الرقابة ورفعها إلى جهة الاختصاصات"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة الرابعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.33 والانحراف المعياري: 0.666، وذلك نتيجة تطبيق مثل هذه التقارير لفعالية نظام الرقابة بالمؤسسة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 3: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "العمل على إصدار تقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة ووقتية"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة الخامسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.30 والانحراف المعياري 0.720، أي أن المؤسسات تعمل على أن تكون هذه التقارير واضحة وبناءة من أجل تجنب لهدر الوقت وسهولة الوصول إلى التقارير.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 4: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "احتواء التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة السادسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.28 والانحراف المعياري 0.691،

وهذا راجع إلى أن المؤسسات تعمل بشكل كبير على التوصيات التي تحتوي عليها التقارير من أجل العمل التصحيحي اللازم الذي جاءت به هذه التقارير.
وبصفة عامة نجد:

أن مفردات العينة المدروسة تجمع على أن لالتزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة 2.41 بانحراف معياري بلغ 0.053
رابعاً: اتجاهات العينة المدروسة نحو استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

سنحاول إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(14): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العينة	الترتيب
1	إصدار وتحديد أهداف ومهام إدارة التدقيق بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة الشركة.	2.27	0.756	تأثير متوسط	06
2	وجود إجراءات مكتوبة وواضحة ومحددة لصلاحيات إدارة التدقيق.	2.30	0.743	تأثير متوسط	05
3	الوصول إلى السجلات والأشخاص المناسبين وغير ذلك لما يلزم، لأداء واجبه دون قيود.	2.35	0.799	تأثير هام	02
4	العمل على تحسين الاتصالات المباشرة مع لجنة التدقيق أو رئيس مجلس الإدارة.	2.58	0.497	تأثير هام	01
5	تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية وتعرضه لهيمنة أطراف أخرى.	2.33	0.705	تأثير متوسط	03
6	عدم التأثر بأي ضغوط أو انصياع والتي من شأنها عدم القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة.	2.33	0.752	تأثير متوسط	04
7	تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية.	2.23	0.722	تأثير متوسط	07
المتوسط الحسابي العام		2.34	0.050	تأثير هام	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 4: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على " العمل على تحسين الاتصالات المباشرة مع لجنة التدقيق أو رئيس مجلس الإدارة "، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.58 وانحراف معياري 0.497، وهو ناتج على أن أفراد العينة المدروسة يرون حسب وجهة نظرهم أنه من الضروري العمل على تحسين الاتصالات المباشرة مع لجنة التدقيق أو رئيس مجلس الإدارة لأن هذا ما تفتقر إليه المؤسسات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 3: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "الوصول إلى السجلات والأشخاص المناسبين وغير ذلك لما يلزم، لأداء واجبه دون قيود"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الثانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.35 وانحراف معياري 0.799، وذلك لأهمية شغل الشخص لمكانه المناسب في الوقت المناسب حتى يقوم بأداء عمله دون أي قيود أو تعسفات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 5: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية وتعرضه لهيمنة أطراف أخرى"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.33 وانحراف معياري 0.705، وذلك لإدراك العينة المدروسة لأهمية استقلالية المدقق حتى يتسنى له العمل بموضوعية داخل إطار عمله وهو ضمناً مطبق بدرجة معينة داخل المؤسسات.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 6: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "عدم التأثير بأي ضغوط أو انصياع والتي من شأنها عدم القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة الرابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.33 وانحراف معياري 0.752، أي أن استقلالية المدقق لا يجب أن تتأثر بأي ضغوط أو انصياع والتي ل=ها القدرة على عدم اتخاذ المدقق لقراراته المناسبة.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 2: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "وجود إجراءات مكتوبة وواضحة ومحددة لصلاحيات إدارة التدقيق"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة الخامسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.30 وانحراف معياري 0.7432، وهذا يدل لوجود مثل هذه الإجراءات وبنسبة معينة داخل المؤسسات لأجل صلاحية إدارة التدقيق.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 1: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "إصدار وتحديد أهداف ومهام إدارة التدقيق بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة

الشركة"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة السادسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.27 وانحراف معياري 0.756، مما يعني أنه يوجد قصور بشأن استقلالية المدقق داخل المؤسسات التي قد تعيق أهداف ومهام إدارة التدقيق من أجل اتخاذ قرارات ملائمة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 7: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية"، بدرجة ذات تأثير متوسط، والتي احتلت المرتبة السابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.27 وانحراف معياري 0.756، وهذا راجع إلى عدم الإفصاح الكلي للإدارة بشأن أنشطتها لإدارة التدقيق.

وبصفة عامة نجد:

أن مفردات العينة المدروسة تجمع على أن استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة 2.34 بانحراف معياري بلغ 0.050

المطلب الثالث: علاقة مجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالبيانات الشخصية

من خلال البيانات المتحصل عليها من نتائج الاستبيان سنتطرق في هذا الجزء إلى دراسة علاقة مجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة وذلك من خلال التحليل لتباين الفروق حسب بيانات المؤسسات المستجوبة وكذا بيانات المستخدمين للعينات المدروسة.

الفرع الأول: تحليل تباين الفروقات حسب بيانات المؤسسة المستجوبة

في هذا الإطار سنعرض إلى تحليل تباين الفروقات للعينات محل الدراسة وهذا حسب بيانات المؤسسات المستجوبة.

أولاً: تحليل تباين الفروقات حسب طبيعة النشاط

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير طبيعة النشاط في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

- تأثير مهام المدقق

- تأثير كفاءة وخبرة المدقق

- تأثير التزام المدقق برفع التقارير

- تأثير استقلالية المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (15): جدول تحليل تباين محاور مجالات تأثير دور التدقيق الموافقة لتغير مجالات النشاط للمؤسسات

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاء فيشر	مستوى الدلالة
إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.210	2	0.105	0.929	0.401
	داخل المجموعات	6.448	57	0.113		
	المجموع	6.658	59	-		
خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.646	2	0.323	1.964	0.150
	داخل المجموعات	9.381	57	0.165		
	المجموع	10.027	59	-		
الالتزام المدقق برفع تقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.152	2	0.076	0.442	0.645
	داخل المجموعات	9.813	57	0.172		
	المجموع	9.965	59	-		
استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.117	2	0.058	0.337	0.688
	داخل المجموعات	8.830	57	0.155		
	المجموع	8.947	59	-		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.929$) بنسبة معنوية محسوبة 0.401.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير كفاءة وخبرة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 1.964$) بنسبة معنوية محسوبة 0.150.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.442$) بنسبة معنوية محسوبة 0.645.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير استقلالية في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لطبيعة نشاط المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.377$) بنسبة معنوية محسوبة 0.688.

ثانيا: تحليل تباين الفروقات حسب حجم المؤسسات

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير حجم المؤسسات في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

- تأثير مهام المدقق

- تأثير كفاءة وخبرة المدقق

- تأثير التزام المدقق برفع التقارير

- تأثير استقلالية المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (16): جدول تحليل تباين محاور مجالات تأثير دور التدقيق الموافقة لتغير مجالات حجم

المؤسسات

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاء فيشر	مستوى الدلالة
إدراك المدقق	خارج	0.114	2	0.057	0.496	0.612

					المجموعات	لأهمية دوره في
		0.115	57	6.544	داخل المجموعات	تحسين أداء
		-	59	6.658	المجموع	نظام الرقابة الداخلية
0.310	1.195	0.202	2	0.403	خارج المجموعات	خبرة وكفاءة المدقق في
		0.169	57	9.924	داخل المجموعات	تحسين أداء
		-	59	10.027	المجموع	نظام الرقابة الداخلية
0.547	0.610	0.104	2	0.209	خارج المجموعات	التزام المدقق برفع تقارير في
		0.171	57	9.756	داخل المجموعات	تحسين أداء
		-	59	9.965	المجموع	نظام الرقابة الداخلية
0.483	0.738	0.113	2	0.226	خارج المجموعات	استقلالية المدقق في تحسين أداء
		0.153	57	8.721	داخل المجموعات	نظام الرقابة الداخلية
		-	59	8.947	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لحجم المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 0.496) بنسبة معنوية محسوبة 0.612

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير كفاءة وخبرة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لحجم المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 1.195) بنسبة معنوية محسوبة 0.310

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير التزام المدقق برفع التقارير دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لحجم المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 0.610) بنسبة معنوية محسوبة 0.547

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لحجم المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.738$) بنسبة معنوية محسوبة 0.483

الفرع الثاني: تحليل تباين الفروقات حسب البيانات الشخصية المستجوبة

في هذا الإطار سنعرض إلى تحليل تباين الفروقات للعينات محل الدراسة وهذا حسب بيانات المستخدمين للعينات المدروسة.

أولاً: تحليل تباين الفروقات حسب المستوى الإداري

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير المستوى الإداري في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة المتمثلة في:

- تأثير مهام المدقق

- تأثير كفاءة وخبرة المدقق

- تأثير التزام المدقق برفع التقارير

- تأثير استقلالية المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (17): جدول تحليل تباين محاور مجالات تأثير دور التدقيق الموافقة لتغير مجالات

المستويات الإدارية

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاء فيشر	مستوى الدلالة
إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.111	2	0.056	0.485	0.618
	داخل المجموعات	6.547	57	0.115		
	المجموع	6.658	59	-		
خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة	خارج المجموعات	0.335	2	0.167	0.985	0.380
	داخل المجموعات	9.692	57	0.170		

		-	59	10.027	المجموع	الداخلية
0.087	2.554	0.410	2	0.819	خارج المجموعات	التزام المدقق برفع تقارير في
		0.160	57	9.145	داخل المجموعات	تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية
		-	59	9.965	المجموع	
0.529	0.645	0.099	2	0.198	خارج المجموعات	استقلالية المدقق في تحسين أداء
		0.153	57	8.749	داخل المجموعات	نظام الرقابة الداخلية
		-	59	8.947	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للمستوى الإداري المؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة فيشر (F = 0.485) بنسبة معنوية محسوبة 0.618

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير كفاءة وخبرة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للمستوى الإداري، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 0.985) بنسبة معنوية محسوبة 0.380

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم مدى تأثير التزام المدقق برفع التقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للمستوى الإداري، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 2.554) بنسبة معنوية محسوبة 0.087

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للمستوى الإداري، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر (F = 0.645) بنسبة معنوية محسوبة 0.529

رابعاً: تحليل تباين الفروقات حسب الأقدمية للموظف

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير الأقدمية المؤسسات في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة المتمثلة في:

- تأثير مهام المدقق

- تأثير كفاءة وخبرة المدقق

- تأثير التزام المدقق برفع التقارير

- تأثير استقلالية المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (18): جدول تحليل تباين محاور مجالات تأثير دور التدقيق الموافقة لغير مجالات الأقدمية

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاءة فيشر	مستوى الدلالة
إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.639	3	0.213	1.980	0.127
	داخل المجموعات	6.020	56	0.107		
	المجموع	6.658	59	-		
خبرة وكفاءة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	1.905	3	0.635	4.377	0.008
	داخل المجموعات	8.123	56	0.145		
	المجموع	10.027	59	-		
التزام المدقق برفع تقارير في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.496	3	0.165	0.979	0.409
	داخل المجموعات	9.468	56	0.169		
	المجموع	9.965	59	-		
استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية	خارج المجموعات	0.926	3	0.309	2.154	0.104
	داخل المجموعات	8.021	56	0.143		
	المجموع	8.947	59	-		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

-توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لأقدمية الموظف، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإلحصاء فيشر ($F = 1.980$) بنسبة معنوية محسوبة 0.127

- توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير كفاءة وخبرة المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لأقدمية الموظف ، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإلحصاء فيشر ($F = 4.377$) بنسبة معنوية محسوبة 0.008 مما يعني أنه كلما ازداد المدقق في العمل بنشاطه ازدادت خبرته وكفاءته التي تعطي للمؤسسات نتائج جيدة للتقييم من أجل تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير التزام المدقق برفع التقارير دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للأقدمية في النشاط بالمؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإلحصاء فيشر ($F = 0.979$) بنسبة معنوية محسوبة 0.409

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم تأثير استقلالية المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لأقدمية الموظف ، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإلحصاء فيشر ($F = 2.154$) بنسبة معنوية محسوبة 0.104

المطلب الرابع: تحليل أهم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو تقييم الصعوبات التي لها تأثير على دور المدقق وتحليل تباين الفروقات لها.

الفرع الأول: قياس اتجاهات عينة الدراسة نحو تقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق

سنحاول إظهار نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(19): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة نحو الصعوبات التي تواجه المدقق

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العينة	ترتيب
1	تقييد صلاحيات التدقيق والفحص من قبل الإدارة التنفيذية	2.35	0.685	هام	04
2	تبعية التدقيق الداخلي للإدارات والأقسام التنفيذية في	2.25	0.680	متوسط	07

الهيكل التنظيمي			الأهمية	
3	ضعف الإلمام من المدقق من لوائح والأنظمة والقوانين الخاصة بالمنشأة	2.25	0.773	متوسط الأهمية
4	عدم كفاية المستندات الورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني	2.32	0.651	متوسط الأهمية
5	ضعف قدرة المدقق على تتبع المسارات غير المنظورة لعملية المحاسبة في النظم الإلكترونية	2.50	0.676	هام
6	ضعف الوضوح في الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل الإدارة التنفيذية	2.27	0.733	متوسط الأهمية
7	ضعف التأهيل والتدريب المستمر لاكتساب المهارات اللازمة لمواكبة التطورات الحديثة	2.55	0.622	هام
8	صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق	2.35	0.709	هام
المتوسط الحسابي العام		2.35	0.052	هام

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

من خلال الجدول أعلاه نجد:

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 7: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على " ضعف التأهيل والتدريب المستمر لاكتساب المهارات اللازمة لمواكبة التطورات الحديثة"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.55 وانحراف معياري 0.622، وهذا يدل على أن من بين الصعوبات التي قد تواجه المدقق بشكل كبير في إصدار قراراته على أن يكون غير مدرب ومهل علميا للقيام بهذه العملية.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 5: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على " ضعف قدرة المدقق على تتبع المسارات غير المنظورة لعملية المحاسبة في النظم الإلكترونية"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.50 وانحراف معياري 0.676، على أي أنه من غير الممكن تعيين مدقق لا توجد لديه دراية بالنظم الإلكترونية وخاصة في الجانب الحسابي.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 1: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على " تقييد صلاحيات التدقيق والفحص من قبل الإدارة التنفيذية"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة

الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.35 وانحراف معياري 0.685، على هذا يعني بأن الإدارة التنفيذية مهمة على صلاحيات التدقيق مما يسبب ضعف في تنفيذه لمهامه.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 8: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق"، بدرجة ذات تأثير هام، والتي احتلت المرتبة الرابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.35 وانحراف معياري 0.709، على مما يوضح على أنه يوجد تباعد وصعوبة اتصال المدقق مع مجلس إدارة المؤسسة أي غياب الشفافية.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 4: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "عدم كفاية المستندات الورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني"، بدرجة ذات تأثير متوسط الأهمية، والتي احتلت المرتبة الخامسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.32 وانحراف معياري 0.651، أي يوجد قصور اتجاه النظم الإلكترونية داخل المؤسسات مما يشكل عراقيل في نظام الرقابة التي يقوم بفحصها المدقق.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 6: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "ضعف الوضوح في الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل الإدارة التنفيذية"، بدرجة ذات تأثير متوسط الأهمية، والتي احتلت المرتبة السادسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.27 وانحراف معياري 0.733، وهذا يدل على أن المؤسسات في غالبية الأمر لا تعمل على إعطاء و الكشف عن إجراءاتها وتعليماتها الرقابية للمدقق وهذا يتسبب في وجود قصور على دراسة المدقق.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 2: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية في الهيكل التنظيمي"، بدرجة ذات تأثير متوسط الأهمية، والتي احتلت المرتبة السابعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.25 وانحراف معياري 0.680، وهو يؤثر على أن عدم حرية المدقق بالقيام بعمله الرقابي على الوجه الصحيح له.

-تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 3: اتجه رأي أفراد العينة المدروسة في إجاباتهم على "ضعف الإلمام من المدقق من لوائح والأنظمة والقوانين الخاصة بالمنشأة"، بدرجة ذات تأثير متوسط الأهمية، والتي احتلت المرتبة الثامنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.25 وانحراف معياري 0.773، فضعف الاطلاع الغير كافي من قبل المدقق للوائح وقوانين المؤسسة يجعل من نشاطه غير ملم وذو نتائج ضئيلة بغية تحسين نظام رقابة المؤسسة.

وبصفة عامة نجد:

أن مفردات العينة المدروسة تجمع على أن الصعوبات المذكورة أعلاه، التي تواجه المدقق في أداء دوره نحو تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، لها تأثير هام، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة 2.35 بانحراف معياري بلغ 0.052

الفرع الثاني: تحليل الفروقات في إدراك أهمية الصعوبات وفق البيانات الشخصية

أولاً: تحليل الفروقات حسب طبيعة النشاط

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير طبيعة النشاط في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

-الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت- من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم(20): جدول تحليل الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق لتغير مجالات النشاط للمؤسسات

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاءة فيشر	مستوى الدلالة
الصعوبات التي تواجه المدقق	خارج المجموعات	0.463	2	0.231	1.419	0.250
	داخل المجموعات	9.293	57	0.163		
	المجموع	9.755	59	-		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

-لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للأقدمية في النشاط بالمؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاءة فيشر 1.419(=F) بنسبة معنوية محسوبة 0.250

ثانياً: تحليل الفروقات حسب حجم المؤسسات

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير حجم المؤسسات في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

-الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم(21):جدول تحليل الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق لتغير مجالات الأقدمية

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاءة فيشر	مستوى الدلالة
الصعوبات التي تواجه المدقق	خارج المجموعات	0.088	2	0.044	0.259	0.773
	داخل المجموعات	9.667	57	0.170		
	المجموع	9.755	59	-		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وبالاعتماد على SPSS21.

-لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى للأقدمية في النشاط بالمؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاءة فيشر(0.59= F) بنسبة معنوية محسوبة 0.773

ثالثا: تحليل الفروقات حسب المستوى الإداري

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير في المستوى الإداري في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

-الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم(22):جدول تحليل الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق لتغير مجالات المستوى الإداري

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاءة فيشر	مستوى الدلالة
الصعوبات التي	خارج	0.291	2	0.145	0.875	0.422

		المجموعات			تواجه المدقق
		0.166	57	9.465	
		–	59	9.755	

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لأقدمية الموظف بالمؤسسة، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.875$) بنسبة معنوية محسوبة 0.422

رابعاً: تحليل الفروقات حسب الأقدمية للموظف

من أجل إظهار الفرق الذي قد يحدثه تغير الأقدمية في الأهمية النسبية لمجالات تأثير دور التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في:

- الصعوبات التي تأثر على دور المدقق

سنحاول إظهار هذه الفروق - إن وجدت - من خلال تحليل التباين الذي يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (23): جدول تحليل الصعوبات التي تأثر على دور المدقق لمجالات الأقدمية للموظف

المتغير	المصدر	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	إحصاءة فيشر	مستوى الدلالة
الصعوبات التي تواجه المدقق	خارج المجموعات	0.170	3	0.057	0.332	0.802
	داخل المجموعات	9.585	56	0.171		
	المجموع	9.755	59	–		

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج عينة الدراسة، وباعتماد على SPSS21.

- لا توجد فروق ذات دلالة لتقييم الصعوبات المؤثرة على دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تعزى لأقدمية الموظف، حيث بلغت القيمة المحسوبة لإحصاء فيشر ($F = 0.332$) بنسبة معنوية محسوبة 0.802

خلاصة الفصل الثاني:

استهدفت هذه الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية عن طريق الاستبيان، حيث تم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، وطرق جمع البيانات وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وذلك من خلال تحليل النتائج المتوصل إليها في الدراسة حيث تم إثبات صحة الفرضيات التي تم بناؤها من أجل الوصول للإجابة عن إشكالية البحث المطروحة، والتي توصلنا إلى أن التدقيق له دور في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة

من خلال دراستنا لدور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، حاولنا الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: "ما هو دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟"، ولمعالجة جوانب هذا الموضوع ولدراسة هذه الحالة على المؤسسات الاقتصادية التي تمثلت في المؤسسات من داخل الولاية "ولاية الوادي".

كما أننا من خلال هذه الدراسة تمكنا من التوصل إلى أن دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، يلعب دورا كبيرا في المساعدات على إعطاء تقارير واضحة وبناءة بناء على توفير إجراءات لأجل السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية وذلك من خلال التقيد بالتعليمات من أجل إنجاح مشروع تطبيق هذا النظام.

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: يدرك المدقق بشكل كبير أهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، ثبتت صحتها عند مستوى معنوية 5%، حيث تبين لإدراك دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تأثيرا هاما بمتوسط حسابي بلغ 2.38، بانحراف معياري قدره 0.043.

الفرضية الثانية: لخبرة وكفاءة المدقق أهمية كبيرة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، ثبتت صحتها عند مستوى معنوية 5%، حيث تبين لخبرة وكفاءة المدقق دور في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تأثيرا هاما بمتوسط حسابي بلغ 2.45، بانحراف معياري قدره 0.053.

الفرضية الثالثة: لالتزام المدقق برفع التقارير أهمية كبيرة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، ثبتت صحتها عند مستوى معنوية 5%، حيث تبين لالتزام المدقق برفع التقارير أهمية كبيرة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تأثيرا هاما بمتوسط حسابي بلغ 2.41، بانحراف معياري قدره 0.053.

الفرضية الرابعة: تعتبر استقلالية المدقق مهمة جدا في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، ثبتت صحتها عند مستوى معنوية 5%، حيث تعتبر استقلالية المدقق مهمة جدا في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية تأثيرا هاما بمتوسط حسابي بلغ 2.34، بانحراف معياري قدره 0.050.

الفرضية الخامسة: ترتبط الصعوبات التي تحول دون تحقيق دور المدقق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالبيئة الداخلية للمؤسسة خاصة عند مستوى الإدارة العليا، ثبتت صحتها بمستوى معنوية 5% حيث تفوقت الصعوبات المتعلقة بالبيئة الداخلية للمؤسسة خصوصا تلك المتعلقة بمستوى الإدارة العليا عن باقي الصعوبات التي ارتبطت

بالبيئة الخارجية المتمثلة في التشريعات والقوانين والنظم المحاسبية وجاءت هذه الصعوبات مرتبة حسب أهمية التأثير كما يلي:

- ضعف التأهيل والتدريب المستمر لاكتساب المهارات اللازمة لمواكبة التطورات الحديثة.
- ضعف قدرة المدقق على تتبع المسارات غير المنظورة لعملية المحاسبة في النظم الإلكترونية.
- تقييد صلاحيات التدقيق والفحص من قبل الإدارة التنفيذية.
- صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
- عدم كفاية المستندات الورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني.
- ضعف الوضوح في الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل الإدارة التنفيذية.
- تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية في الهيكل التنظيمي.
- ضعف الإلمام من المدقق من لوائح والأنظمة والقوانين الخاصة بالمنشأة.

نتائج الدراسة

- للتدقيق وظيفة مستقلة نسبياً تابعة للإدارة العليا للمؤسسات.
- للتدقيق أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذ يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في اتخاذ قراراتها.
- يساعد التدقيق على إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات.
- تعتمد خبرة وكفاءة المدقق على توافي المؤهلات العلمية الواجبة توفرها فيه لما لها من أهمية وأثر هام في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

توصيات الدراسة

- ضرورة الاهتمام ودراسة مدى إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

- ضرورة التزام برفع تقاريره إلى جهات الاختصاص ومناقشة التوصيات قبل إصدار التقرير النهائي لما له من أهمية في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

- ضرورة اهتمام التشريعات بمهنة التدقيق من ناحية استقلالية أقسام التدقيق ومؤهلات العاملين بها.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية:

- 1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 2 - أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 3 - توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر للتوزيع، اربد، الأردن.
- 4 - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، سيداء، بيروت، 2011.
- 5 - عطا الله أحمد سويلم الحسابات، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 6 - غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2009.

المجلات:

- نجم عبد عليوي، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في قطاعات وزارة التربية، دراسة تطبيقية، قسم: الرقابة والتدقيق الداخلي للمديرية العامة لتربية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 4، القادسية، 2012.

الرسائل والمذكرات:

رسائل الماجستير:

- 1 - إيمان مؤيد خيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)، بحث مستكمل من رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، قسم المحاسبة.
- 2 - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك، دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك .، مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006 - 2007.

3 - شجري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة : سونغاز - ، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، سنة 2008 - 2009.

4 - فاتح غلاب، تطور دورة وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، - دراسة لبعض المؤسسات الصناعية. مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، مدرسة الدكتوراه: إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

5 - فهد محمد طنينه، أثر الرقابة الداخلية على الأداء - دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الضفة الغربية - ، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال عن كلية الدراسات العليا، قسم: إدارة الأعمال، جامعة الخليل، فلسطين، 2017.

6 - فيصل ديبان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، مقدمة هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

7 - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، سنة 2010-2011.

8 - محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن - دراسة ميدانية -، قدمت هذه الدراسة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم: المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، اليمن، 2016.

مذكرات الماستر:

1 - اعمارة أمين، بوترة علاء الدين، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة بمكتب المحاسبة والمراجعة م.ع لشركة ذات مسؤولية محدودة "ل" ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، قسم: العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، سنة 2016 - 2017.

- 2 - الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات، دراسة عينية من المؤسسات بولاية ورقلة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني، قسم: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 - 2015.
- 3 - بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية - المركب الصناعي التجاري الحضنة -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، فرع علوم تجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، قسم: العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
- 4 - دواجي عويشة، دور الرقابة الداخلية في ترقية أداء البنوك التجارية - دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية "وكالة مستغانم"، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، شعبة: العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017 - 2018.
- 5 - زكريا قلاله، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية قسم: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2013 - 2014.
- 6 - سبع نصيرة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين مردودية المؤسسة، دراسة حالة غرفة التجارة والصناعة الظهرة - مستغانم -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، شعبة: علوم اقتصادية، قسم: المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016 - 2017.
- 7 - غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، القسم: العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2011.
- 8 - فيروز أوكسل، دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة عين البيضاء 325 -، مذكرة مكملّة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2013 - 2014.
- 9 - مخلوفي عبد الهادي، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي - دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد -، قسنطينة (EPE/ TVE)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل

شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد
بوضياف، بسكرة، 2015 – 2016.

الملاحق



الملحق رقم (01): نموذج استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

في إطار تحضير شهادة الماستر بعنوان " دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية" لذا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة بوضع إشارة X في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، و سيكون موضع السرية التامة، وعلمنا بأن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت إذا رغبتم في ذلك. ونشكر سيادتكم لتعاونكم الصادق معنا واستجابتكم الكريمة على خدمة البحث العلمي.

الطالبات:

المشرف:

أسماء دجال

إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

حوى غنبازي

مسعودة جويذة مبروك

الجزء الأول: المؤسسة الاقتصادية

بيان حول المؤسسة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة:

1. طبيعة النشاط: صناعي ☐ خدماتي ☐ ☐2. الاقدمية في النشاط: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐أكثر من 10 سنوات ☐3. الحجم: صغيرة ☐ متوسطة ☐ كبيرة ☐

بيانات المستخدمين

1. المؤهل العلمي: بكالوريا ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐2. المستوى الإداري: مدير ☐ مدير مساعد ☐ رئيس قسم ☐3. الأقدمية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلىأقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني: دور التدقيق في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية

س1: يرجى تحديد مدى تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

م	مهام المدقق	مدى تأثير إدراك المدقق لأهمية دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
		لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام
1	فحص وتقييم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.			
2	فحص و تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.			
3	تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة.			
4	تحديد سلسلة الأنشطة التي تم تنفيذها و من ضمنها تقييم وتحسين النظام الرقابي.			
5	تحديد المخاطر المتعلقة بأهداف الرقابة التي يمكن تفاديها من خلال نظام التحسين المستمر للنظام الرقابي.			
6	دراسة نظم حماية الأصول والإشراف على الجرد السنوي لها.			
7	التحقق من أن النظام المحاسبي يمنع بدرجة كافية حدوث الأخطاء والمخالفات.			
8	الرقابة على توثيق النظام لضمان تسجيل تدفق المعلومات خلال النظام ابتداء من المدخلات وانتهاء بالمخرجات.			
9	ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد			
10	الرقابة على الأجهزة والبرامج لاكتشاف أي قصور في أداء الأجهزة والبرامج.			
11	استخدام الإعلام الآلي في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج متخصصة .			
12	التأكد من سلامة النظم الحاسوبية الإلكترونية من الاختراق عن طريق الفحص بالسبل الممكنة.			
13	فحص الإجراءات الرقابية الإلكترونية للتأكد من مطابقتها للسياسات والخطط والنظم والقوانين واللوائح.			
14	الفهم الكافي لعمل البرامج الحاسوبية و إجراءات الرقابة الإلكترونية المطبقة.			

س2: ما مدى تأثير خبرة وكفاءة المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

م	كفاءة وخبرة المدقق	مدى تأثير خبرة وكفاءة المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
		لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام
1	القدرة على اكتشاف أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة المنشأة.			
2	القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحرير في السجلات والقوائم المالية.			
3	القدرة على التحسين المستمر لخدمات التدقيق.			
4	الإطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة من معايير التدقيق.			
5	توفر المؤهلات العلمية الكافية للمدقق.			
6	التدريب المستمر لتنمية وزيادة كفاءة المدقق.			

س3: ما مدى تأثير التزام المدقق برفع التقارير في تحسين نظام الرقابة الداخلية

م	مهام المراجع فيما يخص تقارير التدقيق	مدى تأثير التزام المدقق برفع التقارير في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
		لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام
1	إعداد تقارير دورية عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعها إلى جهة الاختصاصات.			
2	مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي.			
3	العمل على إصدار تقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة ووقائية.			
4	احتواء التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.			
5	متابعة مدى تنفيذ التوصيات والنتائج على مستوى كل إدارة			
6	اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فعالية تحسين نظام الرقابة الداخلية.			

س4: ما مدى تأثير استقلالية المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

م	عناصر استقلالية المدقق	مدى تأثير استقلالية المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية		
		لا يوجد تأثير	تأثير متوسط	تأثير هام
1	إصدار وتحديد أهداف ومهام إدارة التدقيق بشكل واضح ومفصل ومكتوب من مجلس إدارة الشركة.			
2	وجود إجراءات مكتوبة وواضحة ومحددة لصلاحيات إدارة التدقيق.			
3	الوصول إلى السجلات والأشخاص المناسبين وغير ذلك لما يلزم، لأداء واجبه دون قيود.			
4	العمل على تحسين الاتصالات المباشرة مع لجنة التدقيق أو رئيس مجلس الإدارة.			
5	تجنب العلاقات التي تفقده الموضوعية وتعرضه لهيمنة أطراف أخرى.			
6	عدم التأثر بأي ضغوط أو انصياع والتي من شأنها عدم القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة.			
7	تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية.			

س5: يرجى تحديد أهم الصعوبات التي تؤثر على دور المدقق في تحسين نظام الرقابة الداخلية

م	الصعوبات	أهم الصعوبات التي تواجه المدقق		
		غير هام	متوسط الأهمية	هام
1	تقييد صلاحيات التدقيق والفحص من قبل الإدارة التنفيذية.			
2	تبعية التدقيق للإدارات والأقسام التنفيذية في الهيكل التنظيمي.			
3	ضعف الإلمام من المدقق من لوائح والأنظمة والقوانين الخاصة بالمنشأة.			
4	عدم كفاية المستندات الورقية في بعض مراحل النظام الإلكتروني.			
5	ضعف قدرة المدقق على تتبع المسارات غير المنظورة لعملية المحاسبة في النظم الإلكترونية.			
6	ضعف الوضوح في الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل الإدارة التنفيذية.			

			7	ضعف التأهيل والتدريب المستمر لاكتساب المهارات اللازمة لمواكبة التطورات الحديثة.
			8	صعوبة التواصل مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

الملحق رقم (02): مخرجات برنامج SPSS.

المصداقية الكلية

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.891	41

مصداقية المحور الأول

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.766	14

مصداقية المحور الثاني

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.719	6

مصداقية المحور الثالث

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.699	6

مصداقية المحور الرابع

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.603	7

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.728	8

Descriptives

		Statistic	Std. Error
المتغير التجميعي الأول	Mean	2.39	.043
	95% Confidence Interval for Mean	LowerBound	2.31
		UpperBound	2.48
	5% TrimmedMean	2.41	
	Median	2.43	
	Variance	.113	
	Std. Deviation	.336	
	Minimum	1	
	Maximum	3	
	Range	2	
	Interquartile Range	0	
	Skewness	-.881-	.309
	Kurtosis	.722	.608
	Mean	2.45	.053
المتغير التجميعي الثاني	95% Confidence Interval for Mean	LowerBound	2.34
		UpperBound	2.55
	5% TrimmedMean	2.48	
	Median	2.50	
	Variance	.170	
	Std. Deviation	.412	
	Minimum	1	
	Maximum	3	
	Range	2	
	Interquartile Range	1	
	Skewness	-1.006-	.309
	Kurtosis	1.435	.608
	Mean	2.41	.053
	95% Confidence Interval for Mean	LowerBound	2.30
المتغير التجميعي الثالث		UpperBound	2.51
	5% TrimmedMean	2.42	
	Median	2.33	
	Variance	.169	
	Std. Deviation	.411	

المتغير التجميعي الرابع	Minimum	2	
	Maximum	3	
	Range	2	
	Interquartile Range	1	
	Skewness	-.296-	.309
	Kurtosis	-.750-	.608
	Mean	2.34	.050
	95% Confidence Interval for Mean	LowerBound	2.24
		UpperBound	2.44
	5% TrimmedMean	2.35	
	Median	2.43	
	Variance	.152	
	Std. Deviation	.389	
	Minimum	2	
	Maximum	3	
	Range	1	
	Interquartile Range	1	
	Skewness	-.209-	.309
	Kurtosis	-.751-	.608
المتغير التجميعي الخامس	Mean	2.35	.052
	95% Confidence Interval for Mean	LowerBound	2.25
		UpperBound	2.46
	5% TrimmedMean	2.36	
	Median	2.38	
	Variance	.165	
	Std. Deviation	.407	
	Minimum	2	
	Maximum	3	
	Range	2	
	Interquartile Range	1	
	Skewness	-.390-	.309
	Kurtosis	-.547-	.608

تحليل العوامل الديموغرافية

طبيعة النشاط		
البيان	التكرار	النسبة المئوية

23.3	14	صناعي
55	33	تجاري
21.7	13	خدمي
100	60	المجموع

الأقدمية في النشاط		
النسبة المئوية	التكرار	البيان
13.3	8	أقل من 5 سنوات
21.7	13	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
65	39	أكثر من 10 سنوات
100	60	المجموع

حجم المؤسسات		
النسبة المئوية	التكرار	البيان
6.7	4	صغيرة
53.3	32	متوسطة
40	24	كبيرة
100	60	المجموع

المؤهل العلمي		
النسبة المئوية	التكرار	البيان
13.3	8	بكالوريا
53.3	32	ليسانس
31.7	19	ماجستير
1.7	1	دكتوراه
100	60	المجموع

المستوى الإداري		
البيان	التكرار	النسبة المئوية
مدير	8	13.3
مدير مساعد	11	18.3
رئيس قسم	41	68.3
المجموع	60	100

الأقدمية للموظف		
البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	23.3
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	27	45
من 10 إلى أقل من 15 سنة	6	10
أكثر من 15 سنة	13	21.7
المجموع	60	100

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير التجميعي الأول	Between Groups	.210	2	.105	.929	.401
	Within Groups	6.448	57	.113		
	Total	6.658	59			
المتغير التجميعي الثاني	Between Groups	.646	2	.323	1.964	.150
	Within Groups	9.381	57	.165		
	Total	10.027	59			
المتغير التجميعي الثالث	Between Groups	.152	2	.076	.442	.645
	Within Groups	9.813	57	.172		
	Total	9.965	59			
المتغير التجميعي الرابع	Between Groups	.117	2	.058	.377	.688
	Within Groups	8.830	57	.155		
	Total	8.947	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير التجميعي الأول	Between Groups	.114	2	.057	.496	.612
	Within Groups	6.544	57	.115		
	Total	6.658	59			
المتغير التجميعي الثاني	Between Groups	.403	2	.202	1.195	.310
	Within Groups	9.624	57	.169		
	Total	10.027	59			
المتغير التجميعي الثالث	Between Groups	.209	2	.104	.610	.547
	Within Groups	9.756	57	.171		
	Total	9.965	59			
المتغير التجميعي الرابع	Between Groups	.226	2	.113	.738	.483
	Within Groups	8.721	57	.153		
	Total	8.947	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير التجميعي الأول	Between Groups	.111	2	.056	.485	.618
	Within Groups	6.547	57	.115		
	Total	6.658	59			
المتغير التجميعي الثاني	Between Groups	.335	2	.167	.985	.380
	Within Groups	9.692	57	.170		
	Total	10.027	59			
المتغير التجميعي الثالث	Between Groups	.819	2	.410	2.554	.087
	Within Groups	9.145	57	.160		
	Total	9.965	59			
المتغير التجميعي الرابع	Between Groups	.198	2	.099	.645	.529
	Within Groups	8.749	57	.153		
	Total	8.947	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المتغير التجميعي الأول	Between Groups	.639	3	.213	1.980	.127
	Within Groups	6.020	56	.107		
	Total	6.658	59			
المتغير التجميعي الثاني	Between Groups	1.905	3	.635	4.377	.008
	Within Groups	8.123	56	.145		
	Total	10.027	59			
المتغير التجميعي الثالث	Between Groups	.496	3	.165	.979	.409
	Within Groups	9.468	56	.169		
	Total	9.965	59			

	Between Groups	.926	3	.309	2.154	.104
المتغير التجميعي الرابع	Within Groups	8.021	56	.143		
	Total	8.947	59			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.463	2	.231	1.419	.250
Within Groups	9.293	57	.163		
Total	9.755	59			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.088	2	.044	.259	.773
Within Groups	9.667	57	.170		
Total	9.755	59			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.291	2	.145	.875	.422
Within Groups	9.465	57	.166		
Total	9.755	59			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.170	3	.057	.332	.802
Within Groups	9.585	56	.171		
Total	9.755	59			